



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA NÁRODOHOSPODÁŘSKÁ

Daňová politika a možnosti její reformy v České republice  
Tax policy and possibilities of tax reform in the Czech Republic

Student: Jakub Kučeja

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra národohospodářská

## **Zadání diplomové práce**

Student: **Bc. Jakub Kučejka**  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: 6202T027 Národní hospodářství  
Specializace: 00 Národní hospodářství  
Téma: **Daňová politika a možnosti její reformy v České republice**  
**Tax Policy and Possibilities of Tax Reform in the Czech Republic**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základy daňové teorie
3. Deskripce daňového systému České republiky
4. Zhodnocení změn v daňovém systému a reformních opatření
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: APSI, a.s., 2006. 771 s. ISBN 80-7179-431-7.  
KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.  
MUSGRAVE, R.; MUSGRAVEOVÁ, P. B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.  
ŠÍROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.  
VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Magic Seven s. r. o., 2008. ISBN 978-80-86324-72-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Doc. JUDr.Ing. Igor Kotlán, Ph.D.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011

  
Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně pod vedením Doc. JUDr. Ing. Igora Kotlána, Ph.D. a v seznamu literatury jsem uvedl všechny použité literární a internetové zdroje.

V Ostravě dne 29. 4. 2011

Jakub Kučejka

## **Poděkování**

Děkuji panu Doc. JUDr. Ing. Igoru Kotlánovi, Ph.D. z národohospodářské katedry Ekonomické fakulty VŠB-TU Ostrava, že mi poskytl cenné rady při vypracovávání mé diplomové práce.

# Obsah

Úvod.....	9
1    Základy daňové teorie .....	11
1.1    Základní pojmy .....	11
1.1.1    Definice daně a její atributy .....	11
1.1.2    Funkce daní .....	12
1.1.3    Rozpočtová a fiskální politika.....	14
1.1.4    Daňová kvóta .....	15
1.2    Vývoj daní a daňových teorií .....	16
1.2.1    Vývoj daní.....	16
1.2.2    Vývoj daňové teorie .....	20
1.2.3    Moderní daňový systém .....	22
1.2.4    Daňová reforma.....	24
1.3    Klasifikace daní.....	25
1.3.1    Základní klasifikace daní .....	25
1.3.2    Klasifikace daní určená k analýzám jejich dopadu .....	27
1.3.3    Ostatní klasifikace .....	30
2    Deskripce daňového systému v České republice .....	32
2.1    Historie daňové soustavy .....	32
2.1.1    Situace před rokem 1989.....	32
2.1.2    První daňová reforma.....	34
2.1.3    Daňová reforma před vstupem ČR do EU .....	36
2.2    Daňový systém po roce 2008 .....	37
2.2.1    Daň z příjmů fyzických osob .....	40
2.2.2    Daň z příjmů právnických osob .....	41
2.2.3    Nepřímé daně .....	42
2.2.4    Majetkové daně .....	43
2.2.5    Ekologické daně .....	44
3    Zhodnocení změn v daňovém systému a reformních opatření.....	46
3.1    Situace v letech 1993 – 2002.....	46
3.2    Situace v letech 2003 – 2009.....	49

3.2.1	Zhodnocení vývoje příjmů státního rozpočtu v letech 2003 – 2009.....	49
3.2.2	Zhodnocení vývoje daňové kvóty v ČR a EU.....	59
3.3	Doporučení pro tvůrce hospodářské politiky .....	63
3.3.1	Reforma daňového systému 2011-2013.....	69
Závěr .....		71
Seznam použitých zdrojů .....		74
Seznam použitých zkratk		
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce		
Seznam příloh		



# Úvod

Daňová politika nepřestane být pro tvůrce hospodářské politiky aktuálním tématem pravděpodobně nikdy. Její realizace, jakožto klíčové součásti fiskální politiky, má zásadní vliv na chod daného státu a problematika správně a spravedlivě nastaveného daňového systému se tudíž stává často diskutovaným tématem jak pro ekonomické odborníky, tak pro laickou veřejnost. Není tomu jinak ani dnes, kdy se politikové snaží objasnit nutnost postupného sjednocení dvou sazeb DPH. Názory ekonomů či politiků na význam role státu v daňové oblasti jsou různorodé, ovšem většina tvůrců hospodářské politiky se shodne na tom, že nesprávně prováděná daňová politika může deformovat tržní prostředí, tlumit ekonomický růst nebo vytvářet podmínky pro vyšší tempa růstu cenové hladiny.

Sametová revoluce v České republice umožnila transformaci centrálně řízeného hospodářství na ekonomiku tržní. V rámci transformace proběhla řada ekonomických reforem a atributem těchto reforem byla změna daňového systému. Ryze český daňový systém ovšem nevznikal nahodile po sametové revoluci, respektive v roce 1993, nýbrž vznikl systematicky po dobu jednoho století. Porozumění vývoji daňové politiky po roce 1989 nám umožňuje snáze pochopit nynější logiku daňového systému a jeho možný vývoj v blízké budoucnosti. Tato skutečnost mě nakonec přiměla k vytvoření práce s názvem Daňová politika a možnosti její reformy v České republice.

Cílem této práce je deskripce a zhodnocení změn v daňovém systému. V detailnějším členění lze cíl práce charakterizovat hledáním odpovědí na následující otázky. Co ovlivnilo genezi současného daňového systému? Jaká jsou jeho pozitiva, negativa a jak je možno reformovat a zefektivnit tuzemský daňový systém?

Diplomová práce bude rozčleněna kromě úvodu a závěru do tří kapitol, které mají následující strukturu. Na začátku první kapitoly budou systematicky popsány základní daňové pojmy, jako je definice daně, funkce daní v moderní tržní ekonomice, a taktéž bude definována funkce fiskální politiky státu, která daně v rámci hospodářské politiky využívá. Následně bude nastíněn vývoj daní, daňových teorií a budou popsány principy efektivnosti a spravedlnosti, tedy základní daňové principy moderní daňové teorie. V závěru první kapitoly bude provedena deskripce klasifikace daní, která poslouží ke zpřehlednění a k orientaci v existujících daních.

Druhá kapitola se zaměří na popis daňového systému České republiky, přičemž tato deskripce bude provedena na reformách, které proběhly od roku 1993. Pro pochopení širších souvislostí vývoje daňového systému bude taktéž zevrubně popsána situace před rokem 1989. V této kapitole bude zodpovězena první otázka, co ovlivnilo genezi současného daňového systému. Hlavní důraz bude kladen na analýzu zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, neboť současné daně z příjmů, DPH, spotřební, majetkové a ekologické daně jsou formovány právě tímto zákonem.

Na druhou kapitolu logicky navazuje kapitola třetí, kde bude v první části popsán a zhodnocen vývoj daňových příjmů státního rozpočtu s ohledem na makroekonomickou situaci České republiky. Od roku 2003 budou příjmy státního rozpočtu, respektive daňové příjmy analyzovány detailně, včetně legislativních změn. Následně bude zhodnocen ukazatel daňové kvóty. Ve druhé části této kapitoly budou navrženy pro tvůrce hospodářské politiky možné změny v daňovém systému a popsány jeho pozitiva a negativa.

V diplomové práci byl použit deduktivně-teoretický přístup. V první a druhé části je užita metoda deskripce a metoda literární rešerše. Dále je v práci užita metoda analýzy, hlavně v případě zákona č. 261/2007 Sb. V poslední kapitole je použito metody deskripce, analýzy dat a komparace.

# 1 Základy daňové teorie

Daňovou problematikou se zabývá jak ekonomická teorie, tak i hospodářské praxe. Daňový systém se neustále vyvíjí a zásadním způsobem ovlivňuje ekonomiku daného státu. Cílem první kapitoly bude zevrubný popis základních daňových pojmů. Na začátku první kapitoly bude vymezen pojem daň, funkce daně a fiskální politika, která daně při hospodářské politice využívá. Dále bude popsán vývoj daně a daňových teorií a závěru první kapitoly provedu deskripci klasifikace daní, aby se čtenář zorientoval v široké škále klasifikací daní.

## 1.1 Základní pojmy

### 1.1.1 Definice daně a její atributy

*Taxes are the price you pay for civilisation.*

*Oliver Wendell Holmes*

S trochou nadsázky se dá říct, že celá moderní tržní ekonomika v podobě, jakou ji známe dnes, stojí a padá na existenci daní. Problematika daní je stále aktuální celospolečenský problém, neboť debata o jejich významu bývá častým námětem diskuzí, ať už na akademické půdě, v poslanecké sněmovně anebo v rozhovorech samotných poplatníků. Podstata problému daní netkví v tom, jestli je zavedení různých forem daní a jejich existence důležitá, či ne. Spor napříč ekonomickými školami, politickými stranami a širokou veřejností se vede právě o absolutní velikosti daní a jejich dopadu na danou ekonomiku.

Podle Grúně (2006) vymezit pojem daň činilo vždy těžkosti, neboť daně způsobují poplatníkům určitou újmu, když povinně ze svého důchodu odvádějí určité procento státu, který jim jako protináhradu neposkytuje žádnou ekvivalenci, protože ta u daní v podstatě neexistuje. Neekvivalenci Kubátová (2009) chápe jako skutečnost, kdy výše daně nezávisí na tom, jaké veřejné služby daný poplatník využívá. Dle Bakeše (2006) stát stanovuje zákonem platební povinnost svým občanům, aby získal příjem na úhradu celospolečenských potřeb. Právě výše zmíněná neekvivalentnost a zákonem nařízená povinnost jsou pravděpodobně nejvíce charakteristické atributy daně. Široký (2008, str. 9) definuje daň následovně: „Povinná, zákonem předem stanovená částka, která odčerpává na nená vratném principu část

*nominálního důchodu ekonomickému subjektu.*“ Na této formě definice daně se ekonomové většinou shodnou a možná právě proto obdobnou definici daně přijala mezinárodní organizace OECD.

V detailnějším rozboru lze vyzdvihnout následující charakteristické znaky daně. Daň má ve vyspělých tržních ekonomikách vždy peněžní podobu a je uložena na základě obecně závazného předpisu stanoveného státem. Daň jsou tedy finančně právním institutem. Výše daňového zatížení je dopředu určená v příslušném právním předpise. Pro zabezpečení plynulosti placení daně a jejího případného rovnoměrného rozložení v čase jsou stanoveny předem termíny splatnosti daně. Až na některé výjimky je daň zpravidla opakující se peněžní plnění, které umožňuje fungování veřejného sektoru, je to tedy transfer finančních prostředků od soukromého sektoru směrem do veřejného rozpočtu a to nejen do rozpočtu státního, ale i do rozpočtů na ostatních stupních státní správy nebo do rozpočtů fondů. Daň má mimo jiné i podobu příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, cla, municipálních poplatků, dálničních známek apod.

Dalším příjmem veřejných rozpočtů je kromě daně také poplatek a půjčka. Veřejnost často mylně zaměňuje daně s poplatky, protože narozdíl od daně je poplatek účelový, dobrovolný, pravidelný a návratný ve smyslu obdržení jisté míry protihodnoty poskytované veřejným sektorem ve formě veřejné služby. Tato ekvivalence může mást veřejnost, neboť nemusí být vždy na první pohled zřejmá a její podoba může být velmi latentní. Půjčka je úvěrovým příjmem veřejného rozpočtu, je ekvivalentní a má účelový nebo neúčelový charakter, který se odvíjí podle toho, s jakým úmyslem je vládou vybírána - zdali na financování konkrétního projektu, nebo na vyrovnaní deficitního rozpočtu.

### **1.1.2 Funkce daní**

Daně jsou jeden ze základních nástrojů, prostřednictvím nichž stát může řídit a ovlivňovat národní hospodářství. *„Existence daní souvisí s využíváním všech funkcí, které v současné společnosti stát zajišťuje a které se promítají do využívání těchto funkcí ve veřejných financích“* Grůň (2006, str. 96). Od daní ovšem dnešní moderní společnost požaduje daleko více, než jen naplnění veřejných rozpočtů, nicméně fiskální funkce je funkcí primární. Další důležité funkce daní budou popsány v následujících odstavcích.

Dle Vančurové (2008) alokační funkce daně vyplývá z toho, že na některých specifických trzích efektivnost tržních mechanismů selhává. Tato funkce je tradičně jedna z nejstarších funkcí státu. V současnosti alokační funkce souvisí se zabezpečováním veřejných statků. Tyto statky tržní mechanismus neumí zajišťovat anebo je zajišťuje v nedostatečné míře. Vládní výdaje jsou tedy prostřednictvím alokační funkce alokovány s větší efektivností. Alokační funkce souvisí také s existencí statků pod ochranou, neboť společnost se shodla, že výskyt určitých statků je žádoucí a že by se jich mělo produkovat větší množství. Alokační funkce pomáhá řešit problém externalit a nedokonalé konkurence, neboť právě jejich existence může způsobit značné škody, které stát skrze daně dokáže regulovat.

V literatuře je často uváděna funkce redistribuční, jejíž podstatou je využívání daní na redistribuci disponibilních zdrojů v zájmu jejich lepšího využití. Rozdělení důchodu ve společnosti na základě tržního mechanismu může být totiž neakceptovatelné. Právě daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění příjmových rozdílů mezi obyvatelstvem. Redistribuční funkce tímto umožňuje státu snižovat důchod vysokopříjmovým subjektům a prostřednictvím transferů navyšovat příjmy subjektům potřebným. Na podobném principu funguje i regionální politika státu, jenom místo ekonomických subjektů zde figuruje nějaký typ samosprávného celku. Alokační a redistribuční funkce plní svoji úlohu optimálně v podmínkách vyrovnaného státního rozpočtu.

Stabilizační funkce daně je reakcí na začátek třicátých let minulého století. Nedostatečná agregátní poptávka byla závažným problémem pro tvůrce tehdejší hospodářské politiky, kteří začali v duchu keynesiánské teorie sestavovat deficitní rozpočet. Stabilizační funkce se tedy odvíjí od hospodářského cyklu. Zhruba do sedmdesátých let se tvůrci hospodářské politiky snažili o dosažení efektivní poptávky<sup>1</sup>, když se prostřednictvím změn daní a vládních výdajů pokoušeli regulovat (hlavně stimulovat) agregátní poptávku. V daňové oblasti ovšem stabilizační funkce nabyla své nynější podoby v průběhu sedmdesátých let dvacátého století. Vysoké daňové zatížení bylo jakousi brzdou růstu ekonomiky a mnohými ekonomy<sup>2</sup> byly vysoké daně považovány za destabilizující faktor rozvoje tehdejší ekonomiky.

---

<sup>1</sup> Podle keynesiánců efektivní poptávka určuje úroveň produkce.

<sup>2</sup> Neoklasičtí ekonomové nepovažují daně a celé veřejné finance za stabilizátora ekonomiky, nýbrž tvrdí, že právě snaha o stabilizaci ekonomiky způsobuje její destabilizaci.

Daňové subjekty zpravidla vnímají daně jako újmu, neboť část svého důchodu musí odevzdat ve formě daní do veřejného rozpočtu. Daňové subjekty mnohdy raději omezí svou daňovou povinnost, než aby hradily samotnou daň. Stát má tedy v rukou účinný nástroj, prostřednictvím kterého lze daňové subjekty motivovat respektive demotivovat ke spotřebě určitých statků. Stát může také poskytovat různé formy daňových úspor, čímž může podpořit ekonomický růst.

Grůň (2006) tvrdí, že daně mají sociální funkci, která vychází z potřeby určit a odlišit výši daně podle rodinných a sociálních poměrů. Sociální funkce daně se nejčastěji uplatňují při samotné konstrukci daně, například právní úpravou, když se zvýšení či snížení daně odvíjí od různých skutečností, které tvůrci hospodářské politiky pokládají za významné.

Daň je zákonem stanovená povinná a nenávratná platba do veřejného rozpočtu. Daň slouží k úhradě potřeb vznikajících společnosti jako celku anebo se daněmi hradí potřeby, které je efektivnější hradit ze společných zdrojů. Při výběru daně je vždy určen poplatník daně nebo plátce daně, dále je definován předmět daně. Vymezení předmětu daně bývá zpravidla široké, proto je třeba předmět daně doplnit o vynětí z předmětu daně. Některá část předmětu daně může být osvobozena od daně a to buď částečně nebo úplně. Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách. Základ daně po vynásobení příslušné sazby daně určuje výši daňové povinnosti daňového subjektu. Základní výši daně lze snížit slevami na dani, jenž představují možnost odpočtu části daně při splnění stanovených podmínek. Aby byl zajištěn plynulý tok příjmů do veřejných rozpočtů je nutné uzákonit způsob výběru daně.

### 1.1.3 Rozpočtová a fiskální politika

Podle Němečka (2001, str. 53) můžeme rozpočtovou politiku vymežit jako *„...politiku, která spočívá v cílevědomém ovlivňování ekonomických procesů tvorbou, rozdělováním a užitím rozpočtového fondu, pod tímto rozpočtovým fondem rozumíme příjmy státního rozpočtu, respektive celé soustavy veřejných rozpočtů<sup>3</sup>.“* V tomto pojetí se tedy rozpočtová politika zaměřuje pouze na analýzu bilancí veřejných rozpočtů a to hlavně státního rozpočtu. Fiskální politika představuje daleko širší pojem a plní v ekonomice daleko více funkcí.

---

<sup>3</sup> Rozpočtová soustava ČR je uvedena v příloze.

Fiskální politika se snaží o dosažení svých cílů prostřednictvím záměrného využívání státního rozpočtu. Kromě rozpočtových cílů usiluje dále o dosažení optimálních hodnot makroekonomických agregátů, jako je vyvážený ekonomický růst, zajištění nízké míry nezaměstnanosti a nízké a stabilní inflace. Tyto cíle můžeme definovat jako snahu o dosažení vnitřní rovnováhy ekonomiky. Nástroje fiskální politiky můžou ovšem ovlivnit i vnější rovnováhu země představovanou vyrovnanou platební bilancí či přiměřenou mírou zahraničního zadlužení. Nositelem fiskální politiky je vláda.

Základními nástroji fiskální politiky jsou vestavěné stabilizátory a diskrétní opatření. První nástroj po svém zavedení do ekonomiky působí automaticky bez nutnosti dodatečného zásahu státu. Smyslem vestavěných stabilizátorů je zajistit, aby disponibilní důchod kolísal méně než hrubý domácí produkt. Typickým příkladem vestavěných stabilizátorů je progresivní zdanění, transferové platby a mandatorní a quasimandatorní výdaje. Diskrétní opatření žádají zvláštní intervence příslušného státního orgánu. Tento typ nástrojů má jednorázový charakter a vyznačuje se taktéž časovým zpožděním. Mezi nejčastěji používané diskrétní nástroje patří změna daňových sazeb, zavádění nových daní, změny ve struktuře anebo objemu veřejných výdajů anebo realizace projektů zaměstnanosti.

Z výše uvedeného popisu lze odvodit, že daňová politika je integrální složka fiskální politiky, která významným způsobem prostřednictvím využívání fiskálních daňových nástrojů, dokáže ovlivňovat přímo stav a vývoj veřejných financí a zprostředkovaně i jiné ekonomické a sociální procesy v ekonomice dané země. Pomocí daňové politiky lze například ovlivňovat formu a strukturu investic, příliv a odliv kapitálu, výstavbu, ceny atd.

#### **1.1.4 Daňová kvóta**

Ukazatel daňové kvóty se používá k hodnocení výše daňového zatížení a vývoje daňových výnosů. Daňová kvóta představuje poměr daňových výnosů veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu. Prostřednictvím daňové kvóty můžeme provádět mezinárodní srovnávání, ale je nutné zohledňovat i některé nedostatky tohoto ukazatele, jako např. zahrnování rozdílných příjmů mezi daňové výnosy v jednotlivých státech nebo nezohledňování daňových výhod a výjimek. Velikost daňové kvóty může taktéž ovlivnit i změna HDP. Proto je lepší při hodnocení vývoje daňových příjmů zohledňovat nejen daňovou kvótu, ale i absolutní velikost daňových příjmů. Podle rozsahu čitatele v ukazateli daňové kvóty rozlišujeme daňovou kvótu jednoduchou a složenou. Složená daňová kvóta obsahuje

podíl daní na HDP včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění. Složená daňová kvóta má větší vypovídací hodnotu a bude užita v této práci.

## **1.2 Vývoj daní a daňových teorií**

Současné teoretické a politické názory a přístupy k daňové problematice jsou výsledkem složitého mnohaletého vývoje různých forem daní a poplatků. Každá společnost si daně jakožto základní nástroj sloužící k hospodaření státu přizpůsobovala a měnila podle svých potřeb. Mnohé formy daně byly poplatné pouze dané době, ve které byly vytvořeny, a s postupujícím vývojem ekonomiky ztratily na významu a buďto zanikly úplně, anebo se mohly transformovat do jiné podoby. Jiné sofistikovanější a flexibilnější formy daní vytvořené v minulosti dokázaly přežít a i dnes fungují na podobném principu, jako fungovaly v minulosti. Teoretické přístupy ke konstrukci daní výrazně vykrystalizovaly a projevíly se ve dvacátém století v koncepci keynesiánských a liberálně založených směrů ekonomického myšlení.

### **1.2.1 Vývoj daní**

Vznik prvních organizovaných států doprovázel vznik peněžního hospodářství. Historicky nejstarší formy daní však nepředstavovaly hlavní zdroj příjmů státní pokladny. Termíny výběrů daní nebyly pevně stanoveny a jejich výběr spíše reflektoval politickou situaci státu a byl odrazem jeho válečných potřeb. V dobách míru daň mnohdy ani vybíraná nebyla, ovšem v době ohrožení obyvatelé daň odvádět museli, neboť bylo potřeba financovat státní vojenské výdaje.

Ve starověkém Řecku existovaly jak formy daní připomínající daně přímé, tak nepřímé. Tato základní klasifikace daní provázela vývoj většiny evropských ekonomik až do současnosti. Dle Širokého (2008) bylo placení přímých daní formou občanské uvědomělosti, poněvadž daně přímé měly dobrovolný charakter. Nepřímé daně byly spíše poplatkového typu a odváděny byly z prodeje, pronájmu, dědictví či pozemku.

Pro antický Řím bylo charakteristické naplňování státní pokladny z příjmů, které plynuly z dobytých kolonií. Často totiž panovník ponechal dobyté pozemky původním



vlastníkům výměnou za odvádění naturálních dávek z jejich užívání. Pro potřeby dodatečného doplnění státní pokladny byly nepravdělně vybírány daně z pozemku a z hlavy.

Dle Grúně (2006) si vznik středověké centralizované formy státu vyžádal existenci administrativního a justičního aparátu, čímž se postupně zvýšil význam daní jako hlavního příjmu státní pokladny. Původní naturální podobu daně ve středověku nahradila podoba peněžního plnění. Monetizace daní přinesla výrazné snížení nákladů spojených s výběrem daní. Široký (2008) mezi první daně řadí odvody z domén, regálů, kontribucí a akcí.

Domény byly majetky ve vlastnictví panovníka. Příjem z hospodaření na jeho zemědělských a lesních pozemcích měl v naprosté většině případů naturální charakter.

Výlučná práva panovníka byla označována za regály. Pokud bylo nějaké právo propůjčeno, musel za něho daný subjekt odvádět peněžní daň. Modernější formy regálu nesou označení akcízy. Existence tržního regálu<sup>4</sup> byla příčinou vzniku poplatku z prodeje určitého zboží na trhu. Tato forma poplatku, „daň z obchodu,“ se později transformovala ve spotřební daň.

Feudální formu přímé daně lze nalézt ve středověké kontribuci, jež měla podobu daní z hlavy, z majetku a z výnosů. Tyto daně byly vybírány většinou příležitostně a povolovat je bylo politickým právem šlechty. Rysy středověkých daňových plateb se tedy vyznačovaly nepravdělností a měly doplňkový charakter, nicméně daně postupně začaly představovat pevnou složkou příjmů státní pokladny.

Problematika daní se postupem času stávala předmětem zkoumání stále většího počtu ekonomů a rostl taktéž zájem zkoumat daně z více hledisek. Bakeš (2006) uvádí, že většina literatury šestnáctého století se ve svých finančních pojednáních soustřeďuje právě na daňovou oblast. Výrazným autorem tehdejší doby, jenž přinesl nové pohledy na daně, byl Jean Bodin, když ve své práci obhajoval existenci daní, díky nimž bylo možno zabezpečovat široké potřeby občanů. Bodin požadoval rovnoměrné rozdělení výnosu z daní a daňovou povinnost pro všechny občany bez rozdílu společenského statusu. V jeho teoretických přístupech lze tedy vysledovat prosazování zásad daňové spravedlnosti. Bodinovo dílo bylo

---

<sup>4</sup> Tržní regál znamenal oprávnění zakládat tržní místa.

odrazem tehdejší doby, kdy hospodaření státu silně ovlivnila koncepce merkantilismu<sup>5</sup>. Intervencionismus v daňové oblasti se projevoval například poskytováním různých podpor v sektoru průmyslu, například nově vzniklým manufakturám, nebo jiné vybrané podniky mohly být zcela osvobozeny od daní a poplatků.

Růst výdajů státu se v osmnáctém a devatenáctém století neustále zvyšoval. Existence stále většího počtu oblastí, ve kterých se stát angažoval, si vyžadovala zvyšování daňového břemene. Především rostly vojenské výdaje na objevování, přivlastňování a správu kolonií, výdaje na správu státu a policejní aparát. Možná právě i z tohoto důvodu se začaly projevovat liberální tendence a formulovat ekonomický směr liberalismus, který chtěl omezit úlohu státu v ekonomice a snížit celkové zatížení obyvatel. Nicméně i přes tuto snahu úloha daní v ekonomice stoupala a daně získaly pravidelný periodický charakter. Postupně se začaly formulovat první ucelené daňové teorie a kompaktní finanční a daňové politiky. Nezastupitelná úloha daní v ekonomice se potvrdila právě tehdy, když daně začaly tvořit hlavní zdroj příjmu státního rozpočtu. Postupnou transformací kontribucí a akcízů dle Širokého (2008) vznikly první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Historicky starší forma pozemkové daně a odvod z pozemkové renty se změnila na přímé daně, které byly stanoveny buď na základě příjmu nebo majetku poplatníka.

Dominantnější úlohu sehrával stát v evropských ekonomikách, když na počátku minulého století plně převzal funkci školství, zdravotnictví a začal se angažovat v sociální politice. Bylo třeba přehodnotit a zmodernizovat celý daňový systém, aby byl stát schopen zajistit výše zmíněné funkce. Byly tedy uskutečněny daňové reformy, které přinesly do ekonomiky nové prvky, jako například daňové přiznání nebo moderní koncepci progresivní daně, jejíž konstrukce zohledňovala tehdejší poměrně vysoký počet dělníků a jejich snahu o výraznou progresivitu dle velikosti mzdy. Spotřební daň tvůrci hospodářské politiky začali uvalovat na komodity a zboží, u kterých chtěli vědomě regulovat jejich spotřebu.

Hospodářská politika všech států byla silně ovlivněna důsledky první světové války a velké hospodářské krize. Snaha obnovit válkou zničenou Evropu a nastartovat ekonomický růst si v třicátých letech dvacátého století vyžádala další nárůst příjmů státního rozpočtu. Široký (2008) uvádí, že daňová kvóta začala ve vyspělých státech dosahovat hranice okolo

---

<sup>5</sup> Merkantilismus prosazoval státní podnikání a obhajoval státní intervence do soukromých podniků, protože dle merkantilistických myšlenek těmito opatřeními stát získával hlavní zdroje příjmů.

30% hrubého domácího produktu. Jako reakce na sílící hrozbu nacistického Německa, kterému krizi pomohl překonat enormní nárůstu výdajů na zbrojení, evropské státy zvýšily armádní výdaje. Během druhé světové války byly na přechodnou dobu dle potřeb konkrétních států zavedeny válečné daně a majetkové dávky, anebo spotřební daň, která byla opět uvalena i na zboží každodenní spotřeby.

V průběhu hospodářské krize John Maynard Keynes zformuloval principy keynesiánské hospodářské politiky a za příčinu ekonomické recese považoval nedostatečnou agregátní poptávku. Keynesiánská intervencionistická politika navrhovala zvýšení příjmů státního rozpočtu a záměrnou stimulací agregátní poptávky usilovala o její růst. Tato politika byla zaváděna hlavně po druhé světové válce. V kontextu aplikace keynesiánské hospodářské politiky ekonomové mluví o první vlně daňových reforem. Charakteristickým znakem hospodaření státu začal být deficitní státní rozpočet, poněvadž daňové výnosy nestačily pokrývat štědré státní výdaje. Deficit byl chápán jako cyklicky vyrovnaný, tzn. v období recese mohl být sestaven jako deficitní, ale v období konjunktury měl být přebytkový a tyto přebytky měly sloužit na úhradu deficitů minulých let. Daňové kvóty v mnohých státech přesáhly hodnotu 50 % hrubého domácího produktu.

V šedesátých a sedmdesátých letech dvacátého století vznik pásem volného obchodu a celních unií vyžadoval koordinaci daní v nadstátním měřítku. Tento fakt bývá popisován jako druhá vlna daňových reforem. V roce 1967 byla vytvořena Radou evropských společenství směrnice, která zavedla daň z přidané hodnoty v rámci zemí Evropského hospodářského společenství.

Vznik ekonomie strany nabídky byl reakcí na zhoršující se stav ekonomiky Spojených států amerických osmdesátých let dvacátého století. Změnilo se chápání daní, jakožto nástroje pro ovlivňování ekonomického cyklu. Začala se projevovat tendence snižovat daně a pozornost byla postupně přesunuta k nepřímým daním, které začaly tvořit největší část celkových daňových výnosů. Snížením daní tvůrci hospodářské politiky očekávali vzestup soukromých investic a postupné nastartování pomalu rostoucích ekonomik. Snížení daně mělo také motivovat ekonomické subjekty k větší aktivitě, neboť vysoké daňové zatížení mělo značné demotivační účinky. Významnou úlohu sehrála snaha o posílení daňové spravedlnosti a celkovém zjednodušení a zpřehlednění daňové soustavy. Tento koncept opatření je označován za třetí vlnu ekonomických reforem.

### 1.2.2 Vývoj daňové teorie

První ekonomové, kteří vysvětlovali povahu a funkci daní, byli dle Kubátové a Vítka (1997) francouzští fyziokraté a angličtí klasičtí političtí ekonomové. Fyziokraté v čele s Francoisem Quesnay spatřovali zdroj veškerého bohatství země v půdě. Quesnay ve svém díle Ekonomická tabulka navrhuje, aby stát vybíral jednu daň pouze z pozemků a pozemkové renty<sup>6</sup>. Liberalismus řešil dilema mezi potřebou vybírat daně a přirozenými právy člověka, přičemž na daně začal nahlížet jako na ekvivalenci poskytovanou státem v podobě veřejných statků a služeb.

Podle Adama Smitha svobodné konání a chování jednotlivců vede k přirozenému řádu. Přirozeného řádu ovšem nejde dle Smitha dosáhnout, pokud existují „zbytečná“ státní omezení a regulace. Smith nezpochybňoval úlohu panovníka a nezbytných státních výdajů na vnější obranu, školství, vnitřní pořádek, na právní systém a veřejné služby, ovšem usiloval o co nejmenší objem těchto výdajů, poněvadž za produktivní považoval pouze výdaje do materiální výroby. Daně dle Smitha měly být důkladně propracovány a stanoveny dopředu. Velikost veřejných výdajů měla odpovídat státním příjmům, neexistoval zde tedy prostor pro deficitní hospodaření. Smith ovšem také zdůrazňoval, aby daně respektovaly příjmovou stránku poplatníka. *„V každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají. Výdaje na správu státu jsou pro jednotlivé příslušníky velkého národa asi totéž, co výdaje na správu velkého panství pro všechny ty, mezi něž je rozpachtováno a kteří musí na tyto výdaje přispívat podle toho, na jak velké části toho panství hospodaří.“* Smith (2001, str. 773).

David Ricardo se zabýval teorií přesunu daňového zatížení a rozdělení daňového břemene. Zkoumal také, jakým způsobem velikost daňového zatížení ovlivňuje ekonomický růst, a dospěl k názoru, že by stát neměl zavádět daň na kapitál, protože taková daň může ohrozit a zmenšit potenciální výrobu země.

Prvním moderním zastáncem principu platební schopnosti se stal John Stuard Mill. Daňovou spravedlnost spatřoval v tom, když všem občanům budou daně způsobovat stejnou míru „utrpení.“ Rovná oběť měla v Millově teoretické koncepci představovat použití

---

<sup>6</sup> V situaci, kdy se v ekonomice vyskytuje jen jedna daň, ekonomové hovoří o daňovém monismu.

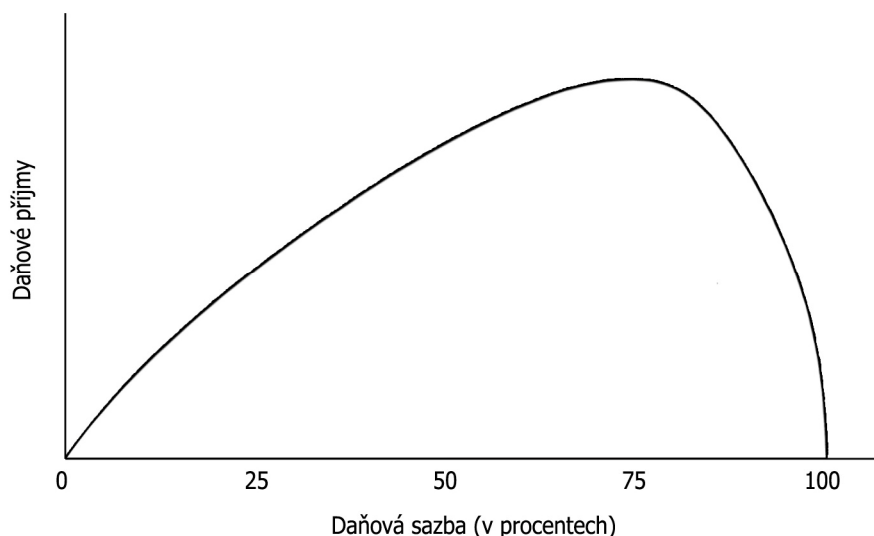
progresivní daňové sazby, neboť právě princip proporcionální oběti dle Milla přináší minimální ztráty ekonomickým subjektům.

Marginální revoluce konce devatenáctého století umožnila další významné rozpracování daňové teorie. Neoklasikové propracovali teorii daňového břemene, analýzu daňového přesunu a teorii přebytku spotřebitele a výrobce. Požadovali rovnoměrnější rozdělení důchodu prostřednictvím rovné oběti, kterou se zabýval Arthur Cecil Pigou. Daňová soustava musí dle Pigoua splňovat princip nejmenší úhrnné oběti a vyrovnávat mezní užitky jednotlivých daňových poplatníků ze spotřeby státních statků a služeb placením daní. Při srovnání absolutní, relativní a mezní oběti považuje za nejvýhodnější stejnou marginální oběť.

John Maynard Keynes byl zastáncem progresivního zdanění vyšších důchodů stejně jako neoklasičtí ekonomové, jenomže nesledoval hledisko spravedlivosti, nýbrž hledal opatření, jimiž by dokázal přivést ekonomiku do stavu vyšší míry zaměstnanosti. Vysokopříjmoví obyvatelé mají dle Keynesovy teorie absolutního důchodu absolutně menší průměrný sklon ke spotřebě než nízkopříjmoví obyvatelé. Přerozdělením důchodů prostřednictvím progresivní daně směrem k příjemcům nižších důchodů si Keynes sliboval zvýšit průměrný sklon ke spotřebě bohatších jedinců. Keynes taktéž podporoval rozvoj investic formou zrychlených daňových odpisů a daňové úlevy pro podnikající subjekty.

Pod vedením Milтона Friedmana se monetaristé pokoušeli čelit důsledkům keynesiánské hospodářské politiky. Snažili se o odstranění, zpřehlednění a zjednodušení systému daní, zrušení zbytečných poplatků, příspěvků a transferů. Na monetaristické snahy o zeštíhlení daňové soustavy navázala ekonomie strany nabídky. Hlavním milníkem dle Samuelsona a Nordhause (2007) byla první polovina osmdesátých let dvacátého století, kdy ekonomové strany nabídky začali snižovat daňovou sazbu a daňovou zátěž. Arthur Lafer tvrdil, že zavedením vyšších daní se mohou ve skutečnosti snižovat potenciální daňové výnosy. Podle Lafferovy křivky vysoké daně snižují daňový základ, neboť mají silný demotivační vliv na ekonomické subjekty, čímž dochází k snížení rozsahu hospodářské aktivity. Tímto tvrzením se Laffer snažil dokázat, že vyšší daně nutně neznamenají vyšší příjmy.

**Graf 1.1: Lafferova křivka**



*Zdroj: Samuelson, Nordhaus, 2007*

Lafferova křivka ukazuje, jakým způsobem daňová sazba ovlivňuje daňový výnos. Funkce dosahuje svého maxima v tzv. Lafferově bodě, za nímž se dodatečné zvyšování daňové sazby stává kontraproduktivní. Stát tedy může docílit stejného daňového výnosu při dvou rozdílných daňových sazbách.

### 1.2.3 Moderní daňový systém

Jak bylo možné vidět v předchozí kapitole, ekonomové se zabývají problematikou, konstrukcí a dopadem daní celá staletí. Optimální soustava daní by se podle Vančurové, Váchové (2008) měla skládat z několika daní, jejichž jednotlivé dopady do ekonomiky se navzájem vylučují a zároveň takový systém může plnit více funkcí v rámci fiskální politiky. Daňový systém byl ovšem utvářen pod vlivem mnoha ekonomických, politických a sociálních faktorů, a tudíž zásady a pravidla, podle kterých se daně vytvářely, vycházely ze zájmů a aktuálních potřeb jak fyzických a právnických osob, tak národního hospodářství. Existuje velmi velké množství požadavků na dobrý daňový systém, mnohé z nich jsou ovšem vzájemně konfliktní. Většina autorů<sup>7</sup> však shodně uvádí dva požadavky: principy efektivnosti a spravedlnosti, které se staly základními daňovými principy moderní daňové teorie.

---

<sup>7</sup> Například Musgrave (1994, str. 2000)

## **Princip efektivnosti**

Způsoby, jimiž daně dopadají na důchody ekonomických subjektů, se zabývá princip efektivnosti. Daň vždy snižuje poplatníkovi užitek a toto snížení je ve většině případů menší než samotný přínos daně do veřejného rozpočtu. Daň se dá tedy považovat za efektivní tehdy, pokud se ztráta užitku rovná příjmu státního rozpočtu anebo pokud je ztráta užitku minimální. V takové situaci by poplatník nehledal způsoby, jakými se dani vyhnout. Jinými slovy řečeno daná daň by měla nedistorzní účinky.

Princip efektivnosti daně také zahrnuje požadavek na minimalizaci přímých a nepřímých administrativních nákladů. Přímé administrativní náklady jsou náklady spojené s výběrem daní a jsou to náklady veřejného sektoru. Jako příklad lze uvést náklady na organizaci daňového systému, náklady spojené s evidencí daňových poplatníků a s daňovou kontrolou. Jejich velikost se určuje jako procentuální podíl z celkových vybraných daní a náklady výběru se pohybují řádově v procentech. Administrativní náklady klesají, když roste celkový objem peněžních prostředků vybraných z daní, ovšem se složitostí daňového systému rostou (například se zaváděním nových daní, nových daňových sazeb a se zaváděním výjimek při placení daní).

Narozdíl od přímých nákladů, nepřímé administrativní náklady nese soukromý sektor. Patří zde jak peněžní náklady (náklady spojené s účetnictvím, evidencí, poplatky za činnost daňových poradců), tak i nepeněžní náklady (čas strávený obeznámením se s novými daňovými zákony, s vyplněním daňového přiznání). Tento druh nákladů není zjevný a vyčíslit jeho absolutní velikost bývá problém. Nepřímé administrativní náklady klesají, pokud roste daňový základ, jeví se proto jako efektivní, aby se administrativou spojenou s výběrem daní zabývaly hlavně instituce k tomu určené, poněvadž tyto instituce mohou dosahovat úspor z rozsahu.

## **Princip spravedlnosti**

Princip spravedlnosti je dle Grúně (2006) spojen s redistribuční funkcí a je založen na principu platební schopnosti a principu prospěchu. Velikost daně odváděna poplatníkem by totiž měla odpovídat jeho možnostem a prospěchu, který pociťuje ze spotřeby veřejných statků nebo služeb.

Dle principu platební schopnosti má každý odvádět právě takovou daň, která odpovídá jeho možnostem. Musgrave a Musgraveová (1994) dělí tento princip na spravedlnost vertikální a horizontální. V zásadě lze říci, že jedinci se stejným příjmem by měli odvádět stejnou daň, zato majetnější lidé daň vyšší.

Dle principu prospěchu by měl daň odvádět jedinec, který má větší užitek z veřejného statku či služby. Vančurová, Váchová (2008) v tomto kontextu hovoří o principu prospěchu, kdy subjekt, spotřebovávající určitý typ veřejného statku, ze spotřeby daného statku odvede daň, jejíž výnos může být následně odveden do speciálního fondu.

Principy efektivnosti a spravedlnosti jsou základní daňové principy, nicméně k dalším požadavkům na kvalitní daňový systém patří například požadavek na jednoduchost a srozumitelnost daňového systému. Legislativní nejednoznačnost může způsobovat růst nepřímých administrativních nákladů. Jednotlivé daňové systémy různých zemí by si neměly navzájem konkurovat, aby nedocházelo k emigraci obyvatelstva z daňových důvodů. Dobrý daňový systém by měl být dostatečně flexibilní, aby mohl sloužit jako účinný nástroj pro fiskální politiku.

#### 1.2.4 Daňová reforma

Na tomto místě je třeba definovat pojem daňová reforma, protože daňovou reformou se budou zabývat kapitoly následující. Definovat pojem daňová reforma je poměrně složité. „*Daňová reforma je systematická změna více parametrů daní vyvolaná nově formulovanými cíli daňové politiky.*“<sup>8</sup> Změna daňové legislativy je považována za daňovou reformu pokud dojde k podstatné změně daňového mixu, ke změně daňové incidence<sup>9</sup> nebo dochází k zavádění nových či rušení aktuálně platných daní.

Faktory způsobující daňové reformy přicházejí buď z vnějšího anebo z vnitřního prostředí. První případ je důsledek participace jednotlivých států v mezinárodních integracích. V rámci těchto mezinárodních integrací dochází k tlaku na harmonizaci jednotlivých daní, zvláště pak v integracích zformovaných na bázi společného trhu, například Evropská Unie

---

<sup>8</sup> KDPCR. *Daňové reformy ČR*. [online]. [cit. 2011-8-2]. Dostupné na WWW: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>

<sup>9</sup> Daňové incidence popisují problematiku rozdělení daňového břemene na poplatníky. S otázkou změny daní je vždy spojena i otázka změna daňového poplatníka.



v devadesátých letech. Vnitřní faktory způsobující daňové reformy mají ryze ekonomické, sociologické či politické příčiny. Daňová reforma může být taktéž jevem vyvolaným, způsobeným například reformou veřejných financí. Tento případ může nastat tehdy, pokud se politikové snaží stabilizovat veřejné finance a snížit deficit veřejných rozpočtů a veřejného dluhu.

### **1.3 Klasifikace daní**

*„Daně v České republice třídíme na dobré a špatné. Dobré jsou ty, které platí soused.“*

*Zdeněk Sadovský*

Klasifikace daní, která třídí daně do několika skupin dle předem vymezených kritérií, přispívá ke zpřehlednění a utřídění velké množiny existujících daní. Podle Novotného (1999) tato klasifikace není pouze teoretickou záležitostí, neboť každá skupina daní má jiné dopady do ekonomiky, má různou míru spravedlnosti, skýtá různé možnosti k daňovým únikům a může ovlivňovat různé stránky aktivity daňových subjektů apod. Třídít daně lze z mnoha různých hledisek, není tedy jednoznačně možné odpovědět na otázku, kterou klasifikaci zvolit. Klasifikace se odvíjí od účelu a použití vybrané kategorizace. V následující subkapitole se pokusím charakterizovat nejpoužívanější klasifikace<sup>10</sup>.

#### **1.3.1 Základní klasifikace daní**

##### **Klasifikace daní dle vazby na poplatníka**

Jedno z nejznámějších třídění daní je podle způsobu jejich uložení. Veřejnost je dozajista s tímto tříděním daní obeznána nejvíce, jedná se totiž o nejčastější třídění používané politiky. Toto členění se začalo objevovat ve středověku a dělí se do dvou skupin na daně přímé a nepřímé.

---

<sup>10</sup> Pro účely této práce byla použita nejaktuálnější klasifikaci od Širokého (2008) a Kubátové (2009).

Přímé daně přímo ovlivňují důchod poplatníka a vyměřují se na základě jeho důchodu či majetku. Daňové břemeno nelze převést na jiný ekonomický subjekt, předpokládá se totiž, že výše přímé daně jde na úkor důchodu osoby, které je tato daň předepsána, a ta se jí nemůže vyhnout. Jedinec ji vypočítává a odvádí sám nebo zná alespoň její výši. Poplatník je zároveň i plátcem. Výhodou této daně je její konkrétní adresnost a fakt, že respektuje majetkovou a důchodovou situaci dotyčné osoby.

Daně nepřímé jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb a převodů pronájmu. Předpokládá se u nich, že subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, nýbrž je tato daň v podobě zvýšení ceny určitého statku přenesena na jiný subjekt. Rozhodujícím momentem zdanění je nákup a spotřeba. Dle Kubátové (2009) mezi daně nepřímé řadíme daň ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla. Tato forma daní nerespektuje důchodovou a majetkovou situaci poplatníka, neboť je vyměřena stejně pro poplatníky s vysokými i s nízkými příjmy. Na druhou stranu má nepřímá daň menší demotivační účinky na poplatníka než daň přímá. Změna velikosti nepřímé daně ovlivní velikost cenové hladiny.<sup>11</sup>

### **Klasifikace dle subjektu daně**

Dle Širokého (2008) je základem pro toto třídění vymezení osoby, osob či ekonomického subjektu, který je nucen daň platit.

- a) Jednotlivec - individuální osoba, která je charakterizována jménem, trvalým bydlištěm a ve většině zemí určitým identifikačním znakem (v ČR je to rodné číslo)
- b) Domácnost – v rodině je určena osoba (hlava rodiny), která daň odvede za rodinu jako celek
- c) Manželský splitting<sup>12</sup> - v ČR je tento pojem znám jako společné zdanění manželů, kdy se příjmy manželů sečtou a dělí dvěma
- d) Plný splitting - sečtení příjmů všech členů domácnosti a vydělení buď počtem příslušníků domácnosti nebo jen počtem výdělečně činných členů
- e) Firma, korporace – uměle vytvořená právnická osoba vystupující jako jedna organizace, je definována názvem a formou, je zapsána v obchodním rejstříku a má přiděleno identifikační číslo

---

<sup>11</sup> Tato situace nastala v ČR v roce 1993.

<sup>12</sup> Splitting = štěpení, rozdělení

## Klasifikace dle objektu daně

Další praktické členění rozlišuje daně podle objektu, k němuž se vztahují.

- a) **Důchodové** – tyto daně zdaňují důchod poplatníka a jsou vyjádřeny především v penězích. V některých legislativách můžeme najít stanoviska, která tuto daň snižují prostřednictvím slev, odpočtů snižujících základ daně nebo rovnou určují subjekty, které jsou od daně osvobozeny
- b) **Majetkové** – jsou uvaleny na movitý či nemovitý majetek. Povinnost platby vyplývá z vlastnického nebo užívatelského vztahu subjektu k majetku
- c) **Spotřební** – daně, které zatěžují především spotřebu, patří mezi daně nepřímé a stát jimi může regulovat spotřebu určitých komodit na trhu, především tabáku a alkoholu

Do této kategorie můžeme dále zařadit daň z hlavy, daň z výnosu či daň z obratu. Někteří ekonomové klasifikaci dle objektu nepoužívají a místo ní třídí daně na kapitálové a tokové.

## Klasifikace podle vztahu k poplatníkovi

Daně lze klasifikovat podle toho, do jaké míry respektují situaci poplatníka.

- a) **Osobní daň**
- b) **In rem daně**<sup>13</sup>

Osobní daně jsou adresné a zohledňují příjmovou stránku poplatníka, vyměřují se na základě jeho příjmu. In rem daně se platí bez ohledu na daného poplatníka, který je odvádí z vlastnictví či nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby zboží a služeb.

### 1.3.2 Klasifikace daní určená k analýzám jejich dopadu

Rozdíl mezi klasifikací určenou k analýzám dopadu a základní klasifikací je v tom, že toto členění veřejnost nevnímá. Tato klasifikace slouží dle Širokého (2008) k hlubší analýze vlivu daní na chování účastníků hospodářského života a tržního hospodářství.

## Klasifikace dle stupně progresu daní

---

<sup>13</sup> In rem = na věc

Absolutní velikost daně nemá dostatečnou vypovídací schopnost, proto ekonomové pro posouzení spravedlnosti potřebují znát relativní velikost daně, která jim řekne, zdali relativně větší daň platí bohatí nebo chudí. Ekonomy tudíž zajímá, jak na občany daně dopadají, neboli jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka.

- a) Proporcionální – s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nijak nezmění, poplatník vydává na platbu daně stejné procento svého důchodu bez ohledu na změnu výše jeho důchodu
- b) Progresivní – s růstem důchodu míra zdanění roste, poplatník platí čím dál tím větší část svého důchodu jako daň
- c) Regresivní – s růstem důchodu míra zdanění klesá, poplatník platí čím dál tím menší část svého důchodu jako daň

### **Klasifikace daní dle vztahu sazby k daňovému základu**

Dle Širokého (2008) existují daně, u kterých lze nalézt vztah mezi daňovou platbou a daňovým základem (daň z hlavy). Další daně mají ovšem rozdílný výpočet výše daně z daňového základu. Podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu rozlišujeme několik druhů daní.

- a) Specifické (jednotkové) daně
- b) Ad valorem<sup>14</sup> daně
- c) Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu

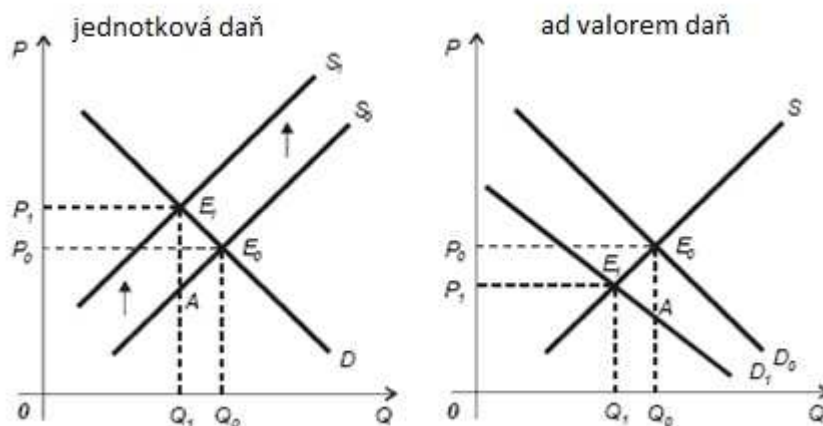
Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (např. objem lihu obsaženého v alkoholickém nápoji). Tyto daně se s růstem cenové hladiny relativně zmenšují, a proto vláda přistupuje k jejich opakovanému navýšení. Daně stanovené k hodnotě jsou konstruovány podle ceny daňového základu. Jejich velikost se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách. Klasickým představitelem této skupiny je DPH, které je vyjádřeno v procentech. Tyto daně s růstem cenové hladiny rostou a jejich podíl v ceně výrobku se nemění. Daně stanovené bez vztahu k daňovému základu platí všechny subjekty.

---

<sup>14</sup> Ad valorem = k hodnotě

Toto členění využívají makroekonomové ve svých teoretických analýzách. Na první pohled je patrné, že následující graf ukazuje rozdílné dopady obou zmíněných daní na trh.

**Graf 1.2: Působení jednotkové daně a ad valorem daně**



*Zdroj: Šíroký, 2008*

Jednotková daň po uvalení na určitý výrobek zvyšuje náklady výrobce a snižuje nabídku daného výrobku. Rozdíl mezi  $S_0$  a  $S_1$  je roven jednotkové dani.  $S_0$  a  $S_1$  jsou rovnoběžné, protože rozdíl mezi celkovým příjmem a čistým příjmem výrobců je daň, kterou výrobci zaplatí.

U daně ad valorem, mějme namysli DPH, je poplatníkem spotřebitel a po zavedení této daně se posunuje křivka poptávky z  $D_0$  na  $D_2$ . S růstem ceny se zvyšuje ovšem také absolutní částka daně a spotřebitel je ochoten s rostoucí cenou výrobku poptávat jeho množství čím dál tím méně. Rozdíl mezi  $D_0$  a  $D_2$  bude tím větší, čím větší bude cena výrobku.

### Klasifikace daní dle dopadu na tržní mechanismus

- a) Distorzní (zkreslující)
- b) Nedistorzní (neutrální)

Pod vlivem distorzních daní se mění preference daňového subjektu. V podstatě všechny daně mají distorzní charakter, neboť ukrájí daňovému subjektu část jeho důchodu. Za nedistorzní daň ekonomové považují paušální daň a její speciální případ daň z hlavy.

### **1.3.3 Ostatní klasifikace**

#### **Klasifikace dle rozpočtu, do kterého plynou**

- a) Nadstátní - plynou do rozpočtu EU, například dovozní cla
- b) Státní – plynou přímo do státního rozpočtu
- c) Vyšších územně samosprávných celků
- d) Municipální

#### **Klasifikace dle charakteru veličiny, z níž se daň platí**

- a) Běžné daně
- b) Kapitálové daně

Základem běžné daně je toková veličina, která se načítá za zdaňovací období. Základem kapitálové daně je stavová veličina, což bývá nejčastěji určitá složka majetku.

#### **Klasifikace dle zdaňovacího období**

- a) Bez zdaňovacího období
- b) S pravidelnou periodicitou

Daně, které se vybírají v případě, kdy nastane určitá událost, se nazývají daně bez zdaňovacího období. Ve většině evropských zemí mají tyto daně doplňkový charakter. Daně s pravidelnou periodicitou se dále dělí na daně za zdaňovací období a na daně na zdaňovací období. V prvním případě se základ daně načítá po zdaňovacím období. Tento typ daní bývá zpravidla doplněn povinností platit zálohy na daň. V druhém případě se daň stanovuje zpravidla k počátku zdaňovacího období (kapitálová daň).

#### **Klasifikace dle OECD**

Aby bylo možné komparovat daně napříč zeměmi OECD, byla vytvořena klasifikace, která dělí daně do šesti hlavních skupin (1. daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů, 2. příspěvky na sociální zabezpečení, 3. daně z mezd a pracovních sil, 4. daně majetkové, 5. daně ze zboží a služeb, 6. ostatní daně). Tato klasifikace se ovšem plně neshoduje s ekonomickými hledisky. Daně jsou například tříděny dle předmětu zdanění i

subjektu, který daň platí. Podrobněji je klasifikace dle OECD je rozebrána v příloze diplomové práce.

## 2 Deskripce daňového systému v České republice

V druhé kapitole bude zmapován a popsán vývoj daňového systému České republiky a jeho změny v čase, aby bylo možné získat ucelený pohled na problematiku daňové reformy a možnosti jejího řešení. Na začátku kapitoly bude zevrubně popsána historie daňové soustavy v České republice. Dále budou analyzovány nejvýznamnější polistopadové daňové reformy z roku 1993. V další části druhé kapitoly bude provedena deskripce reformy, kterou přinesl zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

### 2.1 Historie daňové soustavy

Ryze český daňový systém<sup>15</sup> nevznikl nahodile po sametové revoluci, respektive v roce 1993, nýbrž vznikal systematicky po dobu necelého jednoho století. Pochopení vývoje daňové soustavy nám umožňuje porozumět změnám, které vývoj daňové soustavy doprovázely, a porovnávat současný stav daňové soustavy se stavem minulým.

#### 2.1.1 Situace před rokem 1989

Na konci 80. let došlo ve většině zemí bývalého Sovětského svazu a v jeho satelitech k politickým převratům, na které později navázaly ekonomické reformy. Atributem těchto reforem byla změna daňového systému. Politikové provedli po roce 1989 řadu změn, které měly značný dopad na mnoho oblastí ekonomického života. Základy českého daňového systému, které odpovídají podmínkám a potřebám tržní ekonomiky, vznikaly postupně, nicméně je důležité zmínit fakt, že poměrně během krátké doby byla uskutečněna komplexní reforma daňového systému.

Moderní daňový systém v podobě, jaké ho známe dnes, požaduje od daní, aby plnily určité funkce.<sup>16</sup> Socialistický koncept daňového systému byl v tomto ohledu značně liberální, neboť se tehdejší tvůrci hospodářské politiky v podstatě spokojili jen s plněním fiskální funkce daně a ve velmi omezené míře s plněním funkce alokační a redistribuční. McLure

---

<sup>15</sup> Daňový systém je zde chápán jako synonymum ke slovu daňová soustava.

<sup>16</sup> Viz předchozí kapitola.



(1995) tvrdí, že v době socialistického centrálního plánování ve střední Evropě zdanění postrádalo smysl, funkce i efekty, které v tržní ekonomice zdanění plní.

Daňová politika jakožto integrální složka fiskální politiky využívá fiskálních daňových nástrojů. Fiskální politika usiluje mimo jiné o dosažení vnitřní rovnováhy. Socialistické Československo se pokoušelo o dosažení ekonomického růstu, nízké nezaměstnanosti a nízké inflace pomocí příkazu direktivně nařízeného z centra. Dle některých autorů, například Mlčocha (1990), takto řízená ekonomika nemůže fungovat, neboť žádný plánovací mechanismus není schopen uspokojit požadavky stále se vyvíjejícího národního hospodářství. Informační, alokační a motivační funkci plnily v tehdejší Československu ceny úředně stanovené státní byrokracií. Neuspokojená poptávka po zboží a službách se projevovala primárně nedostatkovostí zboží a sekundárně růstem cen statků na černém trhu. McLure (1995) poukazuje na zajímavý fakt o existenci velmi malého rizika, že by zdanění způsobovalo distorze v alokaci zdrojů v centrálně plánované ekonomice, protože alokace zdrojů byla určována dopředu stanoveným plánem. V tržní ekonomice k této distorzi dochází, ovšem ceny, jež nejsou zafixovány, dokážou daleko lépe informovat o spotřebitelských preferencích a vzácnosti ekonomických zdrojů a z tohoto důvodu je daleko lépe alokována práce, kapitál a přírodní zdroje.

Daňovou soustavu Československé socialistické republiky představovala komplikovaná síť daní vztahující se jak na jednotlivce, tak i na podniky, jenž byly de facto ve vlastnictví státu. Stát v podstatě kontroloval prostřednictvím svého rozpočtu celou ekonomiku. Vyskytovala se zde velká míra přerozdělení zisků, aby stát mohl naplnit všechny své stanovené cíle. Nejdůležitější nepřímou daní byla daň z obratu. Existovalo zde několik sazeb daně z obratu, které určovaly maloobchodní ceny. Cena zboží byla stanovena direktivně z centra a měla dvojí podobu. Pro každé zboží existovala cena výrobní a spotřebitelská a právě rozdíl mezi těmito cenami vytvářel daň z obratu. V některých případech se z daní stávali subvence, například když byla daň z obratu negativní.

Občané svým způsobem nebyli zapojeni do daňového systému, protože daň z mezd byla placena zaměstnavatelem a sociální a zdravotní pojištění bylo hrazeno státem. Bankovní systém kontrolovaný státem evidoval všechny zákonné nemzdové transakce státních podniků, a tudíž bylo relativně snadné spravovat toky peněz z podniků do státního rozpočtu.

## 2.1.2 První daňová reforma

Provedení rozsáhlé daňové reformy po sametové revoluci bylo pro Československou, respektive Českou republiku zásadní. Změna z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní si vynutila potřebu radikálně reformovat daňové principy zakotvené v tuzemském právním řádu, neboť dosavadní československá daňová soustava byla v rozporu se zaměřením reformního procesu. Bylo třeba zavést standardní daňový systém. Dle Tomšíka (1999) se během úvah o směru těchto reforem vycházelo ze zkušeností západoevropských zemí. Dále dle Tomšíka (1999) bylo nutné zjednodušit a zefektivnit daňový systém a vytvořit moderní daňové instituty, jež by akceptovaly přechod k tržní ekonomice státu a nově zohledňovaly rovnoprávnost všech forem vlastnictví. Ministerstvo financí v roce 1990 zpracovalo celkovou koncepci daňové reformy a dle Králíka (1999) reforma sledovala především následující cíle:

- rozpočtově politický - daně bylo třeba konstruovat tak, aby bylo zajištěno pružné návratnosti příjmů a výdajů státního rozpočtu v závislosti na vývoji hrubého domácího produktu,
- makroekonomický – regulace poptávky za pomoci státního rozpočtu,
- vytvoření daňové spravedlivosti – přechod k syntetickému zdanění příjmů,<sup>17</sup>
- hospodářsko-podnikové – stejné podmínky pro konkurenci,
- otevření tuzemské ekonomiky zahraničním trhům,
- flexibilita a účinnost daňového systému,
- redukce daní s ohledem na sociální kritéria.

Dalším krokem daňové reformy bylo přijetí zákona č. 212/1992 Sb. o soustavě daní. Jedním z cílů daňové reformy bylo „...*postupné snižování daňového zatížení, a to především zdanění příjmů, v závislosti na snižování podílu státního rozpočtu na HDP či efektivně využívání daní jako nástroje makroekonomické regulace*“ (Hamerníková, B. 2000, str. 92). Tento zákon vymezuje daně, které mohly být stanoveny a vybírány, a zásadním způsobem změnil daňový systém, protože změnil rozložení daňového břemene. Došlo k přesunu od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Tento přesun naplnil hned několik požadavků z koncepce Ministerstva financí z roku 1990, neboť bylo dosaženo rovnoměrnějšího rozložení daňového břemene na celou společnost. Dále byla zefektivněna správa, protože vybírání nových

---

<sup>17</sup> Syntetická daň zdaňuje důchod jako celek. Vedle jsou zdaňovány kapitálové výnosy. Určité příjmy nejsou předmětem daně, např. dědictví, dary.

nepřímých daní<sup>18</sup> je jednodušší než vybírání daní z příjmů. Politikové měli za cíl (ostatně jako v každé pozdější daňové reformě) omezit prostor pro vyhýbání se zdanění a daňové úniky.

Páteří nově vzniklé daňové soustavy se stala daň z přidané hodnoty, dále spotřební daně a daně z příjmů fyzických a právnických osob. Tvůrci hospodářské politiky si uvědomovali potenciální výhody možného členství České republiky v Evropské unii.<sup>19</sup> Ohled byl brán taktéž na daňové podmínky v oblasti nepřímých daní ve zbytku tehdejší západní Evropy, proto bylo třeba zavést DPH a spotřební daně. Takto zkonstruovaná soustava daní byla doplněna silniční a majetkovou daní a diferencovanými poplatky. Dále byl vytvořen systém pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení. Sociální pojistné bylo odděleno od daní z příjmu.<sup>20</sup> Nově vytvořený systém nahradil odvody z objemu mezd a formální příspěvek zaměstnanců na nemocenské a zdravotní pojištění, jež tvořilo nedílnou součást daně ze mzdy.

Daňová reforma ovlivnila taktéž makroekonomickou situaci České republiky, neboť se prudce zvýšila cenová hladina po zavedení DPH. Na počátku devadesátých let ekonomové registrovali dva cenové šoky, přičemž první šok způsobila vládou provedena devalvace a cenová liberalizace na přelomu let 1990 a 1991. Zavedení základní 23% a 5% snížené sazby DPH v roce 1993 způsobilo druhý cenový šok. Míra tehdejší inflace dosáhla 20,8%.

Tvůrci hospodářské politiky chtěli do nově vytvořené tržní ekonomiky přilákat zahraniční kapitál, proto se snažili snížit význam zdanění důchodu právnických osob užitím efektivní daňové sazby.<sup>21</sup> Tento krok byl taktéž reakcí na vysoké odvodové zatížení zisku podniků. Hlavní změny v daňové soustavě přehledně zobrazuje následující tabulka.

---

<sup>18</sup> Nepřímé daně, viz kapitola klasifikace daní.

<sup>19</sup> V roce 1993 byla uzavřena asociační dohoda mezi Českou republikou a Evropskými společenstvími, která byla předstupněm budoucího vstupu České republiky do sjednocující se Evropy.

<sup>20</sup> V daňové reformě, která měla vstoupit v platnost v roce 2010, se zase naopak počítalo se zrušením sociálního zabezpečení a jeho integrace do daně z příjmů fyzických osob.

<sup>21</sup> Průměrná (efektivní) daňová sazba je procentní sazba, kterou je zatížena průměrná koruna příjmu právnické osoby.

**Tabulka 2.1: Porovnání daňové soustavy roku 1992 a 1993**

<b>Porovnání daňové soustavy roku 1992 a 1993</b>	
<i>Daňová soustava do roku 1992</i>	<i>Daňová soustava od roku 1993</i>
<b>Zdanění osob fyzických</b>	
Daň ze mzdy Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti Daň z příjmů obyvatelstva	Daň z příjmů fyzických osob Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální zabezpečení Příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti
<b>Zdanění podniků</b>	
Odvody (ze zisku, z objemu mezd) Důchodová daň (ze zisku, z objemu mezd) Zemědělská daň (ze zisku, z objemu mezd) Příspěvek na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení	Daň z příjmů fyzických osob Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální zabezpečení Příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti
<b>Majetkové daně</b>	
Domovní daň Zemědělská daň z pozemku Notářský poplatek za dědictví, za darování a u převodu nemovitostí	Daň z nemovitostí (z pozemků, ze staveb)  Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, silniční daň
<b>Spotřební daně</b>	
Daň z obratu Dovozní daň	Daň z přidané hodnoty, spotřební daň

*Zdroj: MF ČR, zákon o soustavě daní, vlastní zpracování*

Daňová reforma roku 1993 vytvořila moderní daňový systém, nicméně o jeho nedokonalosti hovoří opakované novelizace daňových zákonů, kterých bylo několik desítek. Nově vzniklý daňový systém ovšem výrazně napomohl urychlit transformaci české ekonomiky, i když nebyl zdaleka právně efektivní. Nesmíme ovšem opomenout tvrzení některých ekonomů o razanci a velikosti daňové reformy. „*Podobně radikální daňovou reformu od druhé světové války neprovedla žádná vyspělá země a i mezi tranzitivními zeměmi je Česká republika v hloubce a jednorázovosti daňové reformy výjimkou.*“ (Vítek, L. 2001, str. 29).

### 2.1.3 Daňová reforma před vstupem ČR do EU

V prosinci roku 1997 Evropský rada rozhodla o oficiálním pozvání České republiky ke vstupu do Evropské unie. Před samotným vstupem bylo třeba implementovat komunitární právo Evropské unie.<sup>22</sup> Politikové měli za úkol harmonizovat daň z přidané hodnoty a

<sup>22</sup> Kritérium komunitárního práva, ekonomické a politické kritérium souhrnně tvoří tzv. Kodaňská kritéria - obecné závazné podmínky pro členství v EU.

spotřební daně s předpisy Evropské unie. Harmonizace daňových systémů se v kontextu Evropské unie provádí společnými závaznými předpisy. Evropská unie stanoví určitý záměr a způsob a aplikace je již v kompetenci členských států. Tato reforma dramatickým způsobem nezměnila tehdejší daňový systém. Dopad reformy na občany, podnikatelské subjekty a ekonomiku České republiky byl zmírněn díky vyjednaným výjimkám,<sup>23</sup> které byly platné po dobu několika let. Výjimky měly podobu tří přechodných období a dovolovaly ponechat sníženou sazbu daně na určité komodity a služby.

Důvodem této daňové reformy vyvolané tlakem vnějšího prostředí, Evropskou unií, je snaha o hladké fungování jednotného trhu. „*Evropská unie se ve snaze o vytvoření jednotného trhu snaží harmonizovat systém nepřímých daní. Systémy přímých daní vyžadují jen omezenou harmonizaci a obecně mohou být ponechány v kompetenci členských států. Daňová legislativa spadá do oblastí s takzvanými sdílenými kompetencemi. To znamená, že členské státy mohou vydávat vlastní právní předpisy pouze tam, kde doposud neexistuje společná evropská úprava.*“<sup>24</sup>

Tvůrci hospodářské politiky si od provedené politiky slibovali zvýšení konkurenceschopnosti České republiky hlavně mezi zeměmi střední Evropy. Od této doby můžeme v daňovém systému České republiky sledovat trend snižování výše zdanění a preferenci nepřímých daní od daní přímých.

## **2.2 Daňový systém po roce 2008**

Dalším mezníkem ve vývoji české daňové soustavy bylo přijetí zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, čímž byl nastartován proces konsolidace veřejných financí. Pro soustavu zahrnující státní rozpočet, rozpočty krajů a obcí, státní mimorozpočtové fondy, privatizační fondy a systém veřejného zdravotního pojištění byl charakteristický opakovaný výskyt deficitu. Salda státního rozpočtu začala po roce 2000 výrazně narůstat a

---

<sup>23</sup> ESTAV. *Podmínky přistoupení ČR k EU – uzavřené na kodaňském summitu EU v prosinci 2002* [online]. [cit. 2010-3-12]. Dostupné na WWW: <http://www.estav.cz/tema/evropska-unie/eu002.asp>

<sup>24</sup> EUROSOP. *Daně v EU* [online]. [cit. 2010-3-12]. Dostupné na WWW: <http://www.eurosop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/>

dluh sektoru vlády v procentech HDP<sup>25</sup> ze zvýšil z 18,5% v roce 2000 na 29% v roce 2007. Přijatý zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů<sup>26</sup> byl přímou reakcí na problémy veřejných financí.

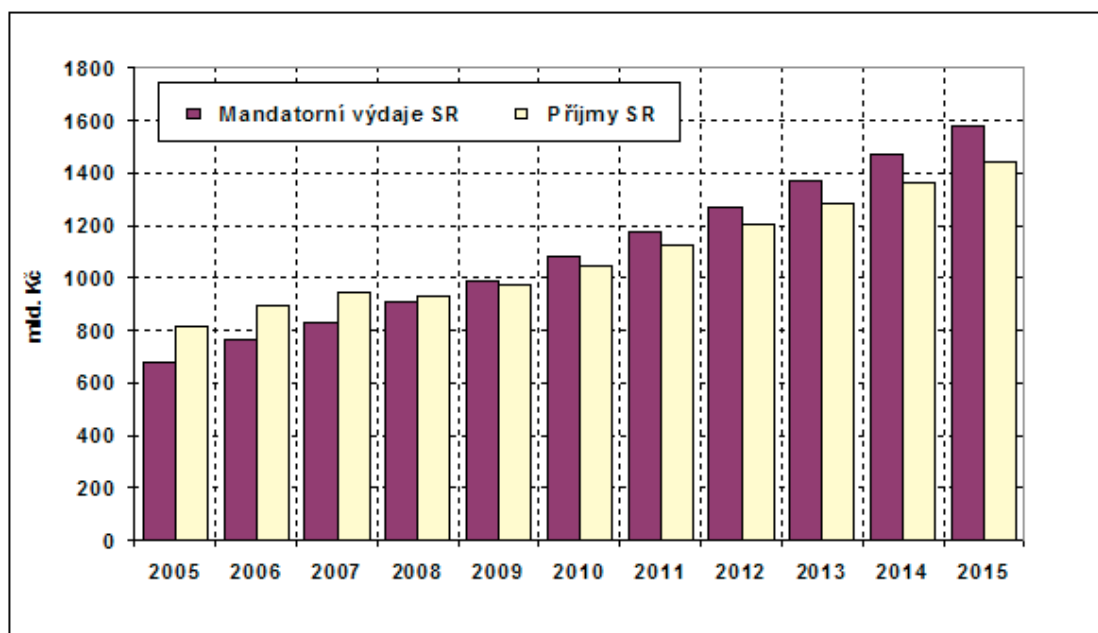
Největší problém začaly působit zejména mandatorní výdaje, jejichž stav byl dlouhodobě neudržitelný. Konsolidace veřejných financí se v první fázi projevila v daňové reformě. Někteří ekonomové tvrdí, např. Vančurová (2010), že bylo daleko účelnější začít konsolidaci od výdajové reformy, nicméně politikové neměli dostatečně velký politický kapitál, aby snížili transfery obyvatelstvu. Proto se fiskální konsolidace zaměřila převážně na příjmovou stranu. Predikci vývoje veřejných financí můžeme sledovat na následujícím grafu. Politikové předpokládali, že v brzké době velikost mandatorních výdajů předčí příjmy státního rozpočtu. Mohla tedy nastat situace, kdy by došlo k vytěsnění disponibilních prostředků státního rozpočtu na vědu, výzkum, investic do infrastruktury atd. Tento vývoj dle ministerstva financí neúnosně zužoval prostor pro vládní politiku a financování výdajových priorit.

---

<sup>25</sup> Podle maastrichtských kritérií by výše vládního dluhu neměla překročit 60 % HDP.

<sup>26</sup> Zákony, které nejvíce ovlivnil zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zákon č. 117/1995 Sb. o státní sociální podpoře, zákon č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Některé zákony byly dále úplně zrušeny.

**Graf: 2.1: Predikce stavu veřejných financí bez reformních opatření**



Zdroj: MF ČR

České republice hrozilo reálné nebezpečí sankcí ze strany Evropské unie za potenciální neplnění maastrichtských konvergenčních kritérií, respektive kritéria výše hrubého veřejného dluhu a deficitu veřejného rozpočtu.<sup>27</sup> Tvůrci hospodářské politiky analyzovali problémy české ekonomiky a snažili se reagovat na přetrvávající problémy změnami v daňové soustavě. Bylo důležité identifikovat zdroje příjmů, jež mají nejmenší negativní vliv na ekonomický růst a jsou nejméně distorzní. Jasně cíle pro daňovou politiku a cesta k jejich dosažení vždy zvyšují transparentnost a předvídatelnost hospodářské politiky.

Zákon o stabilizaci veřejných financí představoval komplexní reformu daňového, důchodového a sociálního systému. Hlavní cílem dle ministerstva financí bylo snížit vládní deficit a zastavit nárůst vládního dluhu, zvrátit neudržitelné trendy vládních výdajů a posílit jejich efektivnost a plošně snížit daňové zatížení, omezit administrativní zátěž a daňové distorze zjednodušením daňového systému. Celá reforma daňového systému stála na třech pilířích, jež zahrnovaly reformu zdaňování příjmů, reformu daňového procesu a institucionální reformu.

<sup>27</sup> Podíl deficitu státního rozpočtu na HDP musí být menší než 3 %.

### 2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Reforma zdaňování příjmů doznala největších změn právě u daně z příjmů fyzických osob<sup>28</sup>. Je ovšem nutné podotknout, že daňový systém České republiky stále významným způsobem využívá daň z příjmů fyzických osob. U této daně došlo ke zrušení tehdejších čtyř progresivních daňových sazeb (12, 19, 25, a 32%). Čtyři daňové sazby byly nahrazeny sazbou lineární ve výši 15%, ke které dospělo Ministerstvo financí na základě ekonomického rozboru. V tehdejší programové prohlášení vlády bylo uvedeno, že daňová zátěž se nebude jak osobám fyzickým, tak i právnickým zvyšovat. 15% sazba daně měla být v roce 2009 snížena na 12,5%, nicméně původní hodnota z roku 2008 je zachována i v roce 2011.

Kromě zavedení jednotné sazby daně bylo dále nutné dle ekonomického rozboru rozšířit základ daně. Bylo zavedeno zdanění superhrubé mzdy, které je definováno jako zdanění hrubé mzdy pracovníka zvýšené o sociální a zdravotní pojistné, které platí zaměstnanec i zaměstnavatel.<sup>29</sup> Zároveň byla zrušena možnost odečtu tohoto pojistného od základu daně (uhrazené pojistné přestalo být daňovým výdajem) u osob samostatně výdělečně činných. Jako kompenzace nízkopříjmovým poplatníkům, kteří byli před reformou zdaňování 12% sazbou, byly zvýšeny slevy na dani, čímž byly eliminovány vzniklé disproporce. Daňové zatížení nízkopříjmové skupiny poplatníků nebylo vyšší, nýbrž víceméně stejné. Všechny slevy na dani doznaly výrazného zvýšení, přičemž největší změna byla uskutečněna ve slevě na poplatníka, která se ze 7200 Kč v roce 2007 zvýšila na 24840 Kč v roce 2008. V roce 2011 tato sleva klesla na hodnotu 23640 Kč a tato změna o 1200 Kč ročně je nazývána jako povodňová daň.<sup>30</sup> Slevy na dani měly být sníženy v roce 2009, ovšem nakonec ke snížení nedošlo, protože tato změna by ovlivnila jen nízkopříjmové skupiny.

---

<sup>28</sup> Zákon o daní z příjmů je jeden z nejčastěji novelizovaných zákonů.

<sup>29</sup> Pokud srovnáme daňové systémy ostatních států Evropské unie, zjistíme, že se jedná o značně nestandardní postup při stanovení základu daně u zaměstnanců. Po zavedení superhrubé mzdy se způsob stanovení základu daně u zaměstnanců de facto značně zkomplikoval.

<sup>30</sup> Peníze, které stát ušetří díky nižší slevě na poplatníka, by dle současného ministra financí měly být použity na odstraňování škod po záplavách a také krýt protipovodňová opatření vlády.



**Tabulka 2.2: Slevy na dani v Kč**

Sleva na	2007	2008	2009	2010	2011
Poplatníka	7200	24840	24840	24840	23640
Starobního poplatníka	0	24840	24840	24840	24840
Druhého z manželů bez příjmů	4200	24840	24840	24840	24840
Částečně invalidního důchodce	1500	2520	2520	2520	2520
Plně invalidního důchodce	3000	5040	5040	5040	5040
Držitele průkazu ZTP/P	9600	16140	16140	16140	16140
Student	2400	4020	4020	4020	4020
Vyživované dítě	6000	10680	10680	11604	11604

*Zdroj: Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb., vlastní úprava*

Výše popsané změny jsou nejmarkantnější a nejvíce ovlivnily důchod fyzických osob. V zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů můžeme nalézt mnoho dalších úprav, ale pro potřebu této diplomové práce zmíním jen změny následující:

- byl zrušen institut společného zdanění manželů,
- zrušil se minimální základ daně pro osoby samostatně výdělečně činné,
- bylo zrušeno daňové osvobození příjmů z pronájmu vlastních nemovitostí,
- došlo ke zvýšení maximálního limitu pro vyplácení daňového bonusu<sup>31</sup> ze 30000Kč na 52200 Kč,
- byl prodloužen časový limit pro osvobození z příjmů z prodeje cenných, papírů ze šesti měsíců na pět let,
- došlo ke zrušení zvláštního režimu pro výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období, protože podobně jako společné zdanění manželů tento režim za existence rovné sazby daně ztratil smysl,
- bylo zavedeno daňové zvýhodnění u poplatníka nebo zaměstnavatele pro pojistné smlouvy o soukromém životním pojištění.

## 2.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů taktéž ovlivnil významný příjem státního rozpočtu - daň z příjmů právnických osob. Snaha stimulovat podnikatelské subjekty k větší ekonomické aktivitě vedla tvůrce hospodářské politiky k téměř pravidelnému a postupnému

<sup>31</sup> Je-li nárok na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost poplatníka, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem.

snížování daně z příjmů právnických osob. V roce 2007 byla tato daň 24%,<sup>32</sup> ovšem zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů ve své části změny zákona o daních z příjmů postupně nastavil snížení sazby daně z příjmů právnických osob na 21% v roce 2008, na 20% v roce 2009 a na 19% od roku 2010. Dále tento zákon přinesl mnoho dalších změn jako například:

- osvobození kapitálových výnosů a dividend od dceřiných společností, reforma rozšířila daňové osvobození také na dividendy přijaté od společností se sídlem mimo Evropskou unii a také zavedla osvobození od daně z příjmu právnických osob u kapitálových výnosů z prodeje akcií a podílů dceřiných společností,
- skupinová registrace k DPH, právnické osoby dostaly možnost skupinové registrace k dani z přidané hodnoty. Skupina kapitálově nebo jinak spojených osob se sídlem v České republice může požádat o skupinovou registraci k DPH, tato skupina je pak považována jako jeden plátce DPH a tudíž plnění mezi jednotlivými členy skupiny tak nepodléhá DPH,
- finanční leasing změnil pravidla, u nemovitostí se minimální doba leasingu prodloužila o 22 let na celkových 30 let, dále bylo zrušeno zvláštní leasingové odepisování,
- došlo ke zpřísnění tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám podle jejich rozvahové hodnoty, které se neřeší soudní cestou. Nad 200 tisíc korun se nemůžou tvořit opravné položky, které nejsou řešeny soudním řízením,
- došlo k navýšení zdanitelného zisku o částku neuhrazeného závazku, právnické osoby si musí zvýšit svůj zdanitelný zisk o částku svých neuhrazených závazků, které jsou více než 36 měsíců po splatnosti anebo jsou už promlčené.

### **2.2.3 Nepřímé daně**

Ekonomové v poslední době dávají přednost zvyšování nepřímých daní na úkor přímých. Tvůrci hospodářské politiky se v daňové reformě taktéž zaměřili na daň z přidané hodnoty, konkrétně na její systém dvou sazeb, neboť snížená sazba DPH, jakožto prostředek

---

<sup>32</sup> V roce 1999 tato sazba byla 35%, mezi roky 2000-2003 31%, v roce 2004 28%, v roce 2005 26%, v roce 2006 24%.

pomoci osobám s nižšími příjmy, se ukazuje být neefektivní. OECD (2010) v ekonomickém přehledu České republiky uvedla, že cca 60% daňových výhod systému dvou sazeb získávají domácnosti, jejichž příjem je střední nebo vyšší.

Od prvního ledna 2008 byla zvýšena snížena sazba DPH z 5% na 9%. Hlavním důvodem bylo pokrytí deficitu příjmů do státního rozpočtu v důsledku změn daně z příjmů popsaných výše. Základní sazba DPH zůstala v roce 2008 nezměněná na úrovni 19%. K 1. lednu 2010 byla přijata novela zákona o dani z přidané hodnoty, která dle Evropské unie vycházela ze směrnic o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice se snaží docílit harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí DPH. Nejmarkantnější změna nastala ve zvýšení základní sazby DPH z 19% na 20% a zvýšení snížené sazby z 9% na 10%. Dále byly zavedeny rozsáhlé změny zákona o DPH jako například:

- změny v oblasti DPH u služeb, přijaté změny se týkají hlavně místa plnění u služeb,
- došlo ke zjednodušení vrácení daně plátcům v jiných členských státech,
- byla stanovena povinnost plátce podávat všechna souhrnná hlášení pouze v elektronické podobě.

Daňová reforma se citelně dotkla také spotřebních daní, zejména spotřebních daní na tabákové výrobky. Rada Evropské unie vydala několik směrnic,<sup>33</sup> které mají za úkol podstatným způsobem ovlivnit spotřebu tabákových výrobků a právě z tohoto důvodu byla procentní i pevná část spotřební daně u cigaret a tabákových výrobků navýšena. V roce 2010 novela zákona o spotřebních daních zvýšila sazbu spotřební daně z tabákových výrobků, piva, lihu, benzínu a motorové nafty.

## **2.2.4 Majetkové daně**

Poměrně výrazným způsobem reforma veřejných financí změnila zákon o dani z nemovitostí, kdy umožnila obcím osvobodit od daně některé pozemky (jako např.: chmelnice, vinice, ovocné sady apod.). Dále do pravomoci obcí přibyla možnost

---

<sup>33</sup> Směrnice č. 92/79/EHS (o harmonizaci struktury spotřebních daní z cigaret), směrnice č. 92/80/EHS, (o sbližování sazeb spotřebních daní z jiných tabákových výrobků než z cigaret) a směrnice č. 95/59/ES, (o daních jiných než daní z obratu).

prostřednictvím obecně závazné vyhlášky upravovat místní fakultativní koeficient, jenž může být navýšen až pětkrát. Rovněž byl navýšen koeficient, který upravuje základní sazbu daně z nemovitostí v obcích do 1000 obyvatel na úroveň 1. Obce tedy mohou svobodně rozhodovat o navýšení fakultativního koeficientu a kompenzovat si tak výpadek daňových příjmů způsobený zavedením osvobození od daně. Tento fakt významně podporuje princip subsidiarity. Od 1. ledna 2010 došlo ke zdvojnásobení sazeb daně z pozemků (zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy) a ze staveb s výjimkou staveb sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost. Některé obce na tuto skutečnost reagovaly výrazným snížením fakultativního koeficientu, čímž se snažily eliminovat sociální dopad této změny.

Daňová reforma také rozšířila osvobození od daně dědické, kdy k osvobození dochází nejen mezi osobami zařazenými do 1., ale také do 2. skupiny.<sup>34</sup> Zavedeno bylo osvobození od daně darovací, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v 1. a ve 2. skupině.

### **2.2.5 Ekologické daně**

Počínaje rokem 2008 Česká republika učinila první krok v reformě ekologických daní. Česká republika měla vyjednaný odklad přijetí směrnice 2003/96/ES<sup>35</sup> do konce roku 2007. Celková ekologická reforma je rozdělena do několika fází. Ministerstvo financí začalo v roce 2008 realizovat první etapu ekologické reformy a to formou zdanění zemního plynu, některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny.

Předmět ekologické daně se liší v závislosti na druhu energetického produktu. V rámci daně ze zemního plynu je zdaňován zemní plyn a některé další plyny, v případě

---

<sup>34</sup> Zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani převodu nemovitostí rozděluje osoby do skupin pro účely výpočtu daně. Osoby jsou zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci). Do 1. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do 2. skupiny patří: a) příbuzní v řadě pobočné - sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, b) manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele.

<sup>35</sup> Směrnicí 2003/96/ES se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

pevných paliv se jedná hlavně o černé a hnědé uhlí, koks a ostatní uhlovodíky, dále je předmětem daně elektřina. Správa daně bude spadat pod celní orgány, stejně jako spotřební daně.

V rámci daně ze zemního plynu je osvobozen např. plyn určený pro výrobu tepla v domácnostech, k výrobě elektřiny, jako pohonná hmota pro plavby na vodách. Od daně z pevných paliv jsou osvobozena např. paliva určená k výrobě elektřiny, koksu, určená jako pohonná hmota pro plavby na vodách. Od daně z elektřiny je osvobozena např. elektřina, která je ekologicky šetrná, vyráběna v dopravních prostředcích.

### **3 Zhodnocení změn v daňovém systému a reformních opatření**

V předcházející kapitole byly analyzovány nejdůležitější změny v daňové legislativě, nyní budou tyto poznatky porovnány s daňovými výnosy jednotlivých daní. Aby bylo možné zhodnotit změny v daňovém systému a reformní opatření, bude třetí kapitola rozdělena na dvě větší etapy. První etapa zahrnuje období od vzniku samostatné České republiky až po rok 2002. Pro tuto etapu je charakteristická transformace ekonomiky, strukturální změny a vznik soudobého daňového systému. Druhé období zahrnuje roky 2003 až 2009. Zde hraje velmi důležitou roli vstup České republiky do Evropské unie a přizpůsobování daňového systému potřebám Evropské unie. V roce 2008 proběhla konsolidace veřejných financí, která poměrně výrazně změnila daňový systém.

Jako kritéria zhodnocení změn v daňovém systému a reformních opatření použiji ukazatel daňové kvóty, vývoj a zhodnocení daňových sazeb a jednotlivých daňových příjmů<sup>36</sup> do státního rozpočtu České republiky v letech 2003 až 2009 s ohledem na ekonomickou situaci země. Jako primární zdroj informací mi budou sloužit data Ministerstva financí, Českého statistického úřadu a Evropské komise. Všechna data týkající se příjmů a výdajů státního rozpočtu v letech 2003 -2009 jsou výhradně z údajů Ministerstva financí. V poslední subkapitole jsou nastíněna některá negativa tuzemského daňového systému a návrhy pro jejich eliminaci, které mohou sloužit tvůrcům hospodářské politiky.

#### **3.1 Situace v letech 1993 – 2002**

V roce 1993 v České republice vstoupila v platnost daňová reforma, jež vytvořila moderní daňový systém s tržními principy, který byl totožný s daňovými systémy vyspělých ekonomik. Tento daňový systém byl ve srovnání s předchozím o poznání jednodušší a měl za úkol zajišťovat prostředky pro hladké fungování státního rozpočtu. V centrálně plánované

---

<sup>36</sup> Velikost daňové kvóty může být ovlivněna i změnou HDP, proto je lepší při hodnocení vývoje daňových příjmů zohledňovat nejen daňovou kvótu, ale i absolutní velikost daňových příjmů.

ekonomice státní rozpočet plní řadu specifických úkolů, které v tržní ekonomice zpravidla zajišťuje trh, a proto bylo nutné zajistit více finančních zdrojů pro financování těchto specifických výdajů. Dle Jonáše (1997) vládní příjmy např. v roce 1989 tvořily 62,1% HDP a výdaje 65,4% HDP. Podíl daňových příjmů na HDP po vzniku České republiky měl klesající tendenci.

Ve sledovaném období příjmy státního rozpočtu postupně rostly. V roce 1995 byl zaznamenán největší meziroční nárůst příjmů státního rozpočtu. Meziročně nejmenší nárůst příjmů státního rozpočtu byl zaznamenán v roce 2000. Mezi roky 1997 a 1999 příjmy rostly stejně vyrovnaným tempem.

**Tabulka 3.1: Příjmy státního rozpočtu v letech 1993 – 2002, (mil. Kč)**

Období	Příjmy celkem		Výdaje celkem		Změna příjmů
	roční rozpočet	skutečnost	roční rozpočet	skutečnost	
1993	342 200	358 000	342 200	356 919	
1994	385 327	390 508	385 327	380 059	32 508
1995	446 267	439 968	436 967	432 738	49 460
1996	497 641	482 817	497 641	484 379	42 849
1997	519 586	508 950	519 586	524 668	26 133
1998	547 186	537 411	547 186	566 741	28 461
1999	581 339	567 275	612 354	596 909	29 864
2000	592 156	586 208	627 336	632 268	18 933
2001	636 197	626 223	685 177	693 921	40 015
2002	690 400	705 043	736 623	750 758	78 820

*Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování*

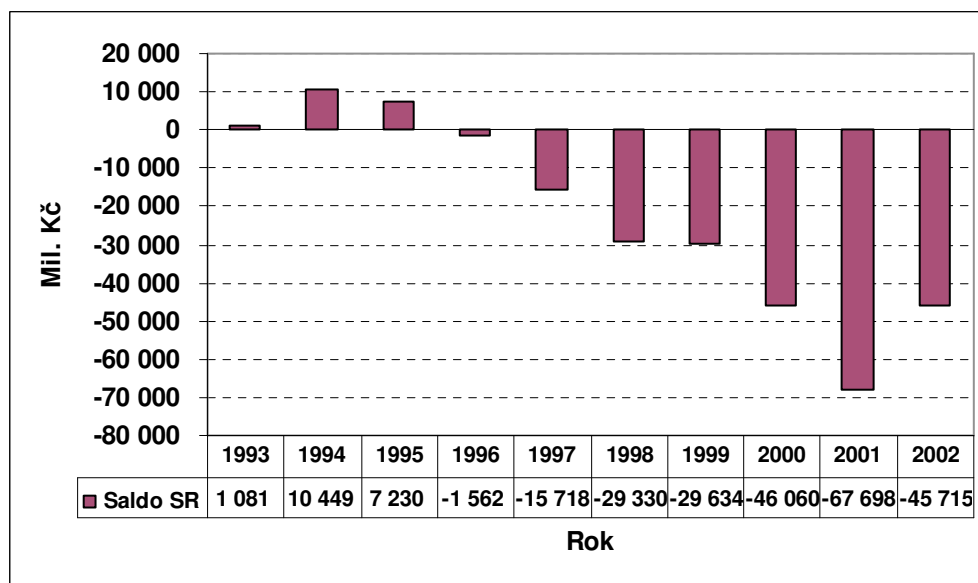
Počínaje rokem 1994 ekonomové začínají hovořit znovunastartování ekonomického růstu. V tomto roce výrazný ekonomický růst přispěl k daleko většímu příjmu do státního rozpočtu, než byl očekáván. Vláda pokračovala ve snižování daňového zatížení a i přesto dosáhla přebytkového státního rozpočtu, ovšem je nutno podotknout, že k přebytku státního rozpočtu pomohly příjmy z privatizace. V roce 1995 ekonomický růst dosáhl svého vrcholu. V tomtéž roce také došlo ke snížení DPH z 23% na 22% a ke snížení daně z příjmů.

Politikové se v první polovině devadesátých let snažili udržet státní rozpočet vyrovnaný<sup>37</sup> a to se jim také v letech 1993 – 1995 povedlo. Tato skutečnost Českou republiku odlišuje od ostatních východoevropských zemí, poněvadž tyto země snižovaly podíl veřejných příjmů na HDP mnohem rychleji než podíl veřejných výdajů, čímž docílily poměrně rychlého nárůstu rozpočtového deficitu. Tyto deficity byly mnohými ekonomy

<sup>37</sup> Dle Bönkera (2006) Václav Klaus dokonce uvažoval o uzákonění vyrovnaného státního rozpočtu.

ospravedlňovány jakožto zdroj příjmů na zabezpečení nově vzniklých výdajů, zejména sociálních, a výdajů na nově se vytvářející institucionální prostředí tržních ekonomik. Dále v ekonomikách docházelo k hospodářskému propadu, k vysokému nárůstu míry inflace a k poklesu reálných mezd a spolu s tím k poklesu daní z příjmu. Ekonomové si v České republice od vyrovnaného státního rozpočtu slibovali podpoření makroekonomické stabilizace, omezení a přizpůsobení agregátní poptávky možnostem ekonomiky a také vyrovnanou platební bilanci.

**Graf 3.1: Saldo státního rozpočtu v letech 1993 – 2002**



*Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování*

Státní rozpočty byly mezi roky 1993 – 1996 navrhovány jako vyrovnané. Vláda při vypracovávání státního rozpočtu vycházela ze střednědobé strategie rozpočtové politiky, mezi jejíž základní prvky patřilo snižovat daňové břemeno a snižovat podíl daňových příjmů na HDP. Vláda v roce 1994 provedla revizi rozpočtových výdajů, neboť bylo nutné výdaje správně alokovat obzvláště v době, kdy docházelo k jejich poklesu. Snižování podílu veřejných výdajů na HDP mělo mimo jiné podpořit snižování daňového zatížení firem a domácností, poněvadž bylo možné vybírat menší daně. Vláda si ovšem uvědomovala potenciální rizika nevyrovnanosti státního rozpočtu, která mohla způsobit snižování daňového zatížení, a proto se zabývala otázkou vyrovnanosti státního rozpočtu. Za hlavní problém byl považován opakovaný deficitní schodkový rozpočet a kumulace státního dluhu, která by si v budoucích letech vyžádala restriktivní zásahy ve výdajové politice. Soustava daňových příjmů státního rozpočtu se po daňové reformě v roce 1993 opírala hlavně o pojistné na sociální zabezpečení, daň z přidané hodnoty, daně z příjmů a spotřební daně.



Vývoj ekonomiky České republiky v první polovině devadesátých bývá hodnocen pozitivně i negativně, ovšem faktem je, že do druhé poloviny devadesátých let vstupovala česká ekonomika s relativně příznivými výsledky. Zpomalení tempa ekonomického růstu, napětí mezi příjmy a výdaji státního důchodového účtu, prosakování ztrát z mimorozpočtových operací státu a vládních garancí společně s nevhodně nastaveným daňovým systémem podle Spěváčka (2002) patří mezi jedny z hlavních příčin, které způsobily dramatický nárůst deficitů státního rozpočtu. Dle mého názoru vzniku deficitu také napomohlo snížení předchozích příjmů z privatizačního procesu. Další příčinou vzniku deficitů bylo odvádění některých aktivit státu mimo rozpočtovou soustavu. Mimo rámec schvalovaných veřejných rozpočtů zůstávaly deficity transformačních institucí. Stát také poskytoval státní záruky za poskytované půjčky. V druhé polovině devadesátých let vypluly na povrch i další „skryté“ problémy ekonomiky jako např. deficity obchodní bilance a problémy plynoucí s fixním měnovým kurzem.

Na přelomu tisíciletí dochází k oživení české ekonomiky. V roce 2000 byl přijat zákon o rozpočtových pravidlech splňující pravidla Mezinárodního měnového fondu pro fiskální transparentnost. Tento zákon usiluje o vyšší výpovědní hodnotu národního účetnictví skrze zahrnutí deficitů transformačních institucí do veřejných financí.

## **3.2 Situace v letech 2003 – 2009**

### **3.2.1 Zhodnocení vývoje příjmů státního rozpočtu v letech 2003 – 2009**

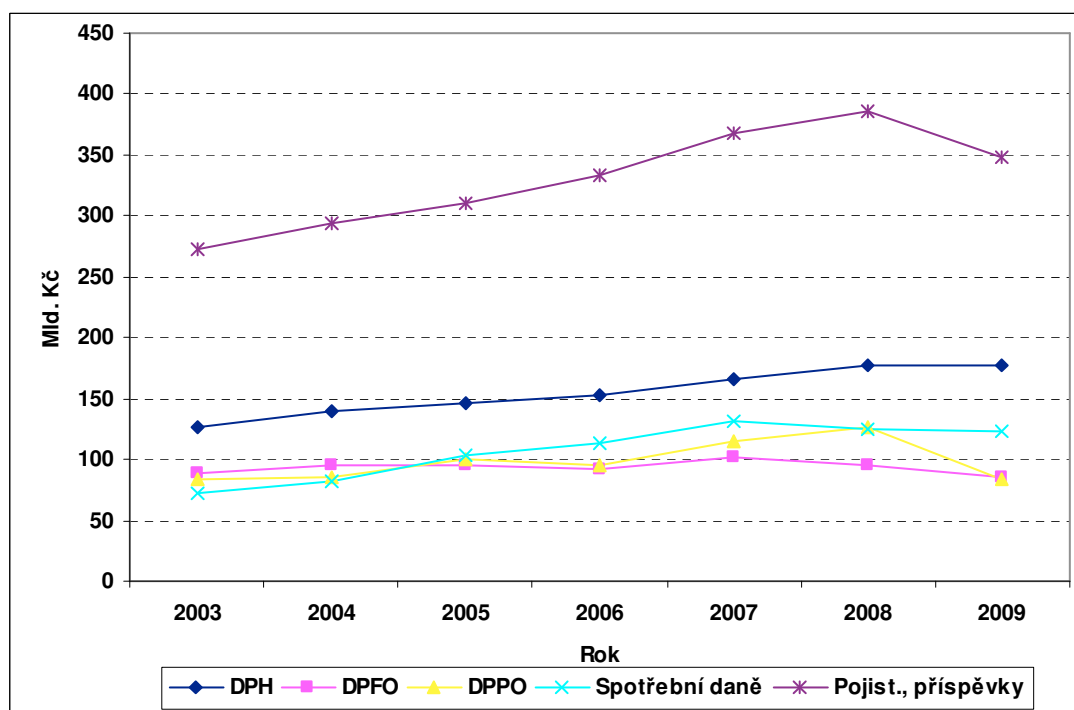
V této subkapitole budou zhodnoceny příjmy státního rozpočtu. Nejprve budou hodnoceny souhrnně a následně budou rozebrány za jednotlivé roky 2003 až 2009. V této části budou také graficky zobrazeny změny jednotlivých daňových sazeb.

**Tabulka 3.2: Vývoj jednotlivých příjmů státního rozpočtu v letech 2003 – 2009, (mld. Kč)**

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Příjmy SR celkem</b>	699,7	769,21	866,46	923,06	1 025,88	1 063,94	974,61
<b>Příjmy z daní a poplatků</b>	396	424,69	460,43	469,19	533,51	544,39	485,36
<i>daně ze zboží a služeb v tuzemsku DPH</i>	125,7	140,38	146,82	153,52	166,63	177,82	176,72
<i>daň z příjmů</i>	172,9	180,71	195,04	187,06	216,89	222,13	168,99
(z toho daň z příjmů fyzických osob DPFO)	88,63	95,21	94,77	91,59	102,14	94,96	85,65
(z toho daň z příjmů právnických osob DPPO)	84,27	85,5	100,27	95,47	114,75	127,17	83,34
<i>spotřební daně<sup>38</sup></i>	72,76	82,79	103,63	112,56	131,59	125,54	123,84
<i>ostatní daně a poplatky</i>	24,64	20,81	14,94	16,06	18,4	18,91	15,82
(z toho daň z majetkových a kapitál. převodů)	8,77	10,38	8,11	8,52	10,58	10,41	8,06
<b>Pojistné na soc. zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdrav. pojištění</b>	272,4	293,3	311,18	333,7	367,14	385,5	347,86
<b>Nedaňové a ostatní příjmy</b>	31,34	51,21	94,84	120,17	125,23	134,05	141,39

Zdroj: MF ČR, vlastní zpracování

**Tabulka 3.2: Vývoj výnosů nejvýznamnějších daňových příjmů státního rozpočtu**



Zdroj: MF ČR, vlastní zpracování

Ze shromážděných dat jasně vyplývá, že největším příjmem státního rozpočtu je dlouhodobě pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění. Absolutní velikost tohoto zdroje je z velké míry ovlivněna počtem plátců a výší jejich mezd. Velikost výše pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní

<sup>38</sup> Od roku 2008 včetně ekologických daní.

politiku zaměstnanosti a na zdravotní pojištění ve sledovaném období postupně rostla z 272,4 mld. Kč na 347,86 mld. Kč, což je zhruba jedna třetina podílu tohoto zdroje na celkových příjmech státního rozpočtu. Je pravděpodobné, že tento trend nárůstu bude pokračovat i v budoucnu, neboť náklady na zdravotnickou péči neustále rostou, stejně jako bude růst podíl stárnoucích obyvatel na celkovém počtu obyvatel.

Druhým největším zdrojem státního rozpočtu jsou nepřímé daně, jejichž nárůst je ve sledovaném období patrný jak u daně z přidané hodnoty, tak i u spotřebních daní. V době vstupu České republiky do Evropské unie došlo ke snížení zvýšené sazby DPH, k přesunu některých výrobků ze snížené sazby do zvýšené a k výraznějšímu zvýšení spotřebních daní, hlavně u tabáku. Dalším obdobím nárůstu výnosů nepřímých daní byly roky 2007 a 2008 a to hlavně z důvodů nárůstu snížené sazby DPH a spotřebních daní.

Vývoj výnosů přímých daní ve sledovaném období vykazuje mírný trend nárůstu, hlavně v období ekonomické konjunktury z let 2004 až 2007, kdy jejich inkaso bylo příznivě ovlivněno vysokým ekonomickým růstem. Nárůst výnosu je patrný i přes postupné snižování zákonných sazeb těchto daní. Největší nárůst byl zaznamenán v roce 2007, kdy výnos přímých daní vzrostl ze 187 mld. Kč na 216,9 mld. Kč.

### **Rok 2003**

Vláda považovala za nezbytné pro zajištění hospodářského růstu postupné ozdravení veřejných financí. Tento cíl byl taktéž dáván do souvislosti s plánovaným vstupem do Evropské unie. Dosažené příjmy v tomto roce byly nad očekávanou rozpočtovou úrovní ve výši 699,7 mld. Kč, ale i tak byly o 0,8% nižší než v předchozím roce.

V důsledku poměrně vysokého inkasa DPH, oproti očekávaným hodnotám, a spotřebních daní dosáhly celkové daňové příjmy hodnoty 396 mld. Kč, což je hodnota nad úrovní rozpočtu o 10,5 mld. Kč. Rozpočet se vyvíjel lépe u daní z příjmu právnických osob, kdy byly rozpočtované hodnoty převýšeny o 2,5 mld. Kč, zatímco u daní z příjmu fyzických osob inkaso zaostalo za předpoklady rozpočtu o necelé 2 mld. Kč. Celkové inkaso daňových příjmů bylo oproti roku 2002 vyšší o 26,4 mld. Kč (7,2% ).

## Rok 2004

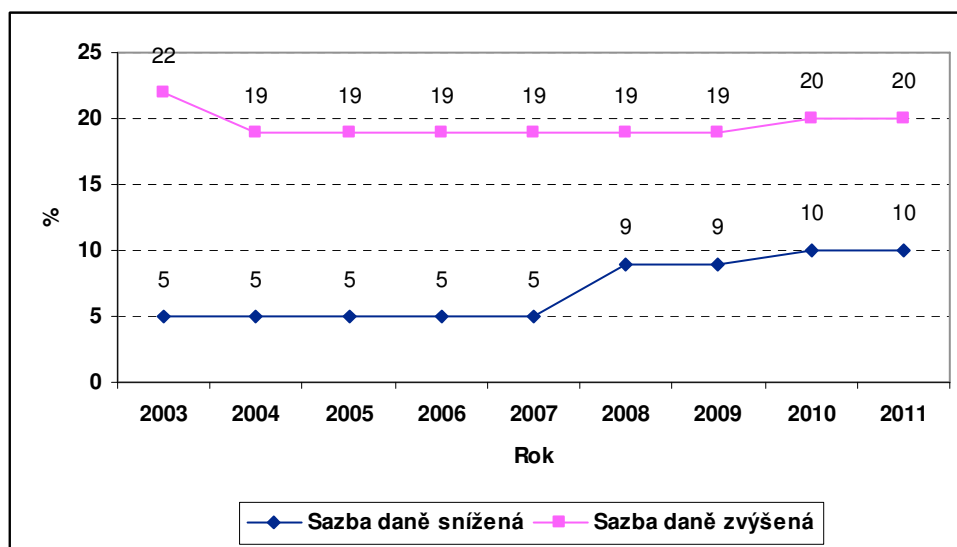
Prvního května 2004 v rámci tzv. východního rozšíření Česká republika vstoupila do Evropské unie. Bylo třeba harmonizovat některé politiky, přijmout *acquis communautaire* a provést řadu ekologických reforem. Plnohodnotné začlenění České republiky do struktur Evropské Unie se stalo jednou z rozpočtových priorit pro rok 2004. Další rozpočtové priority byly reforma veřejných financí a vzdělanostní ekonomika, jež chtěla vláda podpořit prostřednictvím zvýšení růstu výdajů státního rozpočtu na vědu a výzkum. Vláda se taktéž snažila odstranit následky škod, které způsobily povodně v roce 2002. V tomto roce byla zavedena povinnost vlády prezentovat střednědobé fiskální cíle. Tyto cíle dále obsahovaly střednědobé výdajové rámce, které se stanovovaly na tři roky dopředu. Dosažené příjmy státního rozpočtu dosáhly velikosti 769,21 mld. Kč, oproti předchozímu roku vzrostly o 9,9%. Ekonomika si vedla poměrně dobře, což potvrzuje zvýšení tempa ekonomického růstu na hodnotu 4,5% HDP. Zapojením české ekonomiky do vnitřního trhu Evropské unie výrazně stoupl import, ale ještě více export zboží a právě rozvoj českého exportu taktéž napomohl posílení růstu HDP.

V roce 2004 došlo v oblasti daní k celé řadě legislativních změn. Konsolidace veřejných financí a harmonizace daňové legislativy podle požadavků Evropské unie byly první fází reformy veřejných financí. Úpravy DPH a spotřebních daní sloužily k posílení daňových příjmů. Dále byly změny provedeny u daně z příjmů a u majetkových daní. Druhá část reformy sloužila k posílení růstu české ekonomiky a dosaženo toho bylo skrze tzv. balíček strukturálních změn. Obě části reformy měly společný prvek a to snížit podíl přímých daní a kompenzovat vzniklý výpadek daňových příjmů posílením nepřímých daní.

V rámci DPH došlo k přefázení některého zboží a služeb ze snížené 5% sazby do sazby základní, která byla snížena o tři procentní body z 22% na 19%. Dále došlo ke snížení hranice obratu pro povinnou registraci k DPH z 2 mil. na 1 mil. V rámci spotřebních daní došlo u komodit, kde byla sazba platná v České republice pod minimální úroveň platnou v EU, ke zvýšení sazby právě na tuto minimální úroveň Evropské unie. Toto zvýšení bylo provedeno postupnými kroky v několika letech. U daní z příjmů došlo ke snížení daně z příjmů právnických osob z 31% na 28%. Dále byla zkrácena doba odpisování v prvních třech odpisových skupinách a zvýšeny odčitatelné položky v případě darů určených na vědu a výzkum (tvůrci hospodářské politiky se tímto opatřením snažili snížit efektivní zdanění zisku).

V důsledku příznivého vývoje inkasa daně z přidané hodnoty skončily celkové daňové příjmy na úrovni 424,7 mld. Kč a byly nad úrovní plánovaného rozpočtu o 2,6 mld. Kč. Inkaso DPH bylo vyšší o 7 mld. Kč a dokázalo tak pokrýt výpadek u spotřebních, majetkových daní. Oproti roku 2003 bylo vybráno na dani z příjmů o 7,1 mld. Kč více a došlo tak k nárůstu podílu přímých daní na celkových daňových výnosech z 25,8% v roce 2000 na 42,5% v roce 2004.

**Graf 3.3: Změny sazby daní z přidané hodnoty**



*Zdroj: Česká daňová správa*

## Rok 2005

Financování společných programů Evropské unie a České republiky spolu s podporou vědy, výzkumu a vysokých škol se staly vládními rozpočtovými prioritami na rok 2005. Celkové příjmy státního rozpočtu v tomto roce dosáhly 866,5 mld. a meziročně byly vyšší o 115,2 mld. Kč oproti korigovanému rozpočtu 2004.<sup>39</sup> Ekonomika České republiky se nacházela v konjunktře, ekonomický růst dosáhl hodnoty 6,3% HDP. Tento vysoký růst z velké části zapříčinil výrazně vyšší celkové příjmy státního rozpočtu. Celkové výdaje státního rozpočtu meziročně narostly o 9,2%. Podíl celkových výdajů na HDP v roce 2005 činil 31,5%.

<sup>39</sup> MFČR přepočítalo rozpočet z roku 2004 na podmínky roku 2005 a promítlo tak zákon 1/2005 Sb. o rozpočtovém určení daní. Meziroční srovnávání bude prováděno právě na tomto korigovaném rozpočtu.

Nejvýznamnější daňovou změnou v tomto roce byla změna zákonné sazby u daně z příjmů právnických osob z 28% na 26%. Další výraznější změnou byla úprava sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků. Tvůrci hospodářské politiky taktéž umožnili odečet 100% výdajů určených na výzkum a vývoj od základu daně. Evropskou unií byl navrhnut harmonogram, podle něhož Česká republika každoročně zvyšovala sazby spotřebních daní z tabákových výrobků tak, aby v roce 2007 dosáhly výše minimálních sazeb v Evropské unii.

Příjmy z daní a poplatků meziročně narostly o 13,2% na hodnotu 460,43 mld. Kč hlavně díky vysokému inkasu daní z příjmů právnických osob (meziroční růst o 27%), inkasu DPH (meziroční růst o 13,6%) a spotřebních daní (meziroční růst 15,3 %). Na celkové výnosy měly taktéž pozitivní vliv daňové změny z předchozího roku. Na výnos daně z příjmu fyzických osob pozitivně zapůsobil institut minimálního základu daně. Dle MFČR totiž v předchozích letech více než sto tisíc poplatníků vykazovalo ztrátu a mnoho z nich i trvale, ale tito poplatníci i přes tuto ztrátu dlouhodobě podnikali, což signalizovalo záměrné snižování základu daně. Velmi příznivě se vyvíjelo inkaso u daně z příjmů právnických osob. „Dynamický růst zisku poplatníků daně v průběhu posledních let kompenzuje jak trvalý pokles sazby DPPO, tak i postupné zužování základu daně.“<sup>40</sup>

## Rok 2006

V roce 2006 se k rozpočtovým prioritám z minulého roku dále přidaly další a to politika zaměstnanosti a výdaje na důchody. Přestože celkové příjmy meziročně vzrostly o 6,5% na hodnotu 923,1 mld. Kč, nedokázaly převýšit výdaje státního rozpočtu, které poprvé v historii dosáhly hranice jednoho bilionu Kč, což znamená, že meziročně vzrostly o 10,6% (97,8 mld. Kč).

V roce 2006 došlo v daňové oblasti k několika podstatnějším změnám, které podporovaly ekonomický růst a zaměstnanost a dále snižovaly distorzní dopady přímého zdanění na ekonomiku. Tyto změny začaly v předcházejících letech a pokračovaly i v roce 2006. Příkladem může být postupné snižování sazby daně z příjmů právnických osob, která v tomto roce poklesla z 26% na 24%. Dvě nejnižší sazby daně z příjmů fyzických osob byly

---

<sup>40</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2005. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW:

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_28535.html?year=2005](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_28535.html?year=2005)

sníženy z 15% na 12% a 20% na 19%. První daňové pásmo bylo rozšířeno a došlo k nahrazení standardních odčitatelných položek slevami na dani. Byl zaveden institut společného zdanění manželů a daňový bonus na nezaopatřené dítě. Tyto změny měly pozitivní vliv na motivaci nízkopříjmových skupin obyvatelstva a podpořily rodiny s dětmi.

Příjmy z daní meziročně vzrostly o 1,9% na hodnotu 469,2 mld. Kč. Na meziročním růstu příjmu z daní se nejvíce podílelo inkaso spotřebních daní, které rostlo o 8,6% a inkaso DPH, které meziročně vzrostlo o 6,7 mld. Kč. Daně z příjmů zaznamenaly pokles o 7,98 mld. Kč (daň z příjmů fyzických osob poklesla o 3,4% a daň z příjmů právnických osob o 4,8%). Z 54,7% na 56,7% tak vzrostl podíl nepřímých daní na celkových daňových výnosech.

## **Rok 2007**

Ekonomika České republiky zaznamenala růst 6% HDP,<sup>41</sup> což se pozitivně promítlo na příjmové stránce státního rozpočtu. V tomto roce bylo připraveno několik reforem. Vláda se pokusila reformovat daňový systém a zdravotnictví, ovšem reformy se většinou nepovedlo realizovat v jejich navrhované podobě. Hlavním cílem reforem bylo dosažení konsolidace veřejných financí spolu se zastavením nárůstu strukturálních deficitů státního rozpočtu. Celkové příjmy v roce 2007 činily 1025,9 mld. Kč a celkové výdaje 1092,3 mld. Kč. V roce 2007 tvůrci hospodářské politiky připravili daňovou reformu, která začala platit v roce následujícím.

Příjmy z daní a poplatků překročily rozpočtované hodnoty o 16,6 mld. Kč a dosáhly hodnoty 533,5 mld. Kč (meziroční nárůst o 64,3 mld. Kč). Překročení rozpočtu ovlivnilo hlavně inkaso daní z příjmů právnických osob (o 7,3 mld. Kč) a daní z příjmů fyzických osob (o 4 mld. Kč). Inkaso DPH meziročně vzrostlo o 8,5% a inkaso spotřebních daní o 16,9%. Můžeme vysledovat trend pomalého nárůstu podílu nepřímých daní na HDP oproti podílu daní přímých.

---

<sup>41</sup> Hlavním zdrojem ekonomického růstu v letech 2006 a 2007 byla dle konvergenčního programu České republiky (2010) silná domácí poptávka způsobená jak výdaji domácností na konečnou spotřebu, tak i tvorbou hrubého kapitálu.

## Rok 2008

Po několika letech příznivé ekonomické situace v České republice, kdy se ekonomický růst pohyboval okolo 6%, ekonomika v roce 2008 znatelně zpomalila a v posledním čtvrtletí se dostala do recese. Vláda si při sestavování rozpočtu na rok 2008 kladla ambiciózní několikaleté cíle, které se kvůli propuknutí finanční krize vesměs nepodařilo naplnit. Mezi daňové cíle například patřilo: zpomalování tempa růstu zadlužování státu (saldo veřejných rozpočtů mělo být sníženo na 2,3% v roce 2010), snížení podílu mandatorních výdajů státního rozpočtu na celkových výdajích státního rozpočtu pod 50% v roce 2010 a vhodné nastavení daňových sazeb pro úspěšný ekonomický rozvoj v následujících letech. Celkové příjmy dosáhly hodnoty 1063,94 mld. Kč a meziročně narostly o 3,7%. Celkové výdaje meziročně poklesly o 8,3 mld. Kč (o 0,8%).

Daňová reforma přinesla pro tento rok mnoho změn. Sazba daně z příjmů fyzických osob byla sjednocena na úroveň 15% ze superhrubé mzdy. Došlo ke zvýšení slev na dani (viz předchozí kapitola). Byl zrušen institut společného zdanění manželů a minimální základ daně pro OSVČ. Sazba daně z příjmů právnických osob klesla u 24% na 21%, ale toto snížení bylo spojeno s rozšířením základu této daně. V rámci DPH se zvýšila snížená sazba DPH z 5% na 9%. V roce 2008 došlo ke zvýšení daně z cigaret a tabáku. Byly zavedeny nové ekologické daně z elektřiny, zemního plynu a pevných paliv. Poměrně významným způsobem byly reformovány taktéž majetkové daně, kdy bylo obcím umožněno ovlivňovat jejich výši.

Celkové daňové příjmy vládního sektoru se vyvíjely zhruba podle rozpočtového předpokladu. Výnos daně z příjmů fyzických osob meziročně poklesl o 7%. Meziroční snížení výnosu bylo způsobeno hlavně zavedením jednotné daňové sazby o velikosti 15%. Celkové inkaso daně z příjmů právnických osob meziročně narostlo o 10,8%. Celkové příjmy z DPH činily 177,8 mld. Kč a meziročně vzrostly o 6,7%. Inkaso DPH však bylo plněno jen na 92,7%. „Nižší než očekávaný výnos lze vysvětlit předzásobením či předfakturací, kdy se firmy snažily uskutečnit zdanitelná plnění ještě v závěru roku 2007 s 5% sazbou.“<sup>42</sup> Dalšími faktory způsobujícími tento výpadek byl silný kurz koruny a s ním spojený pokles poptávky po

---

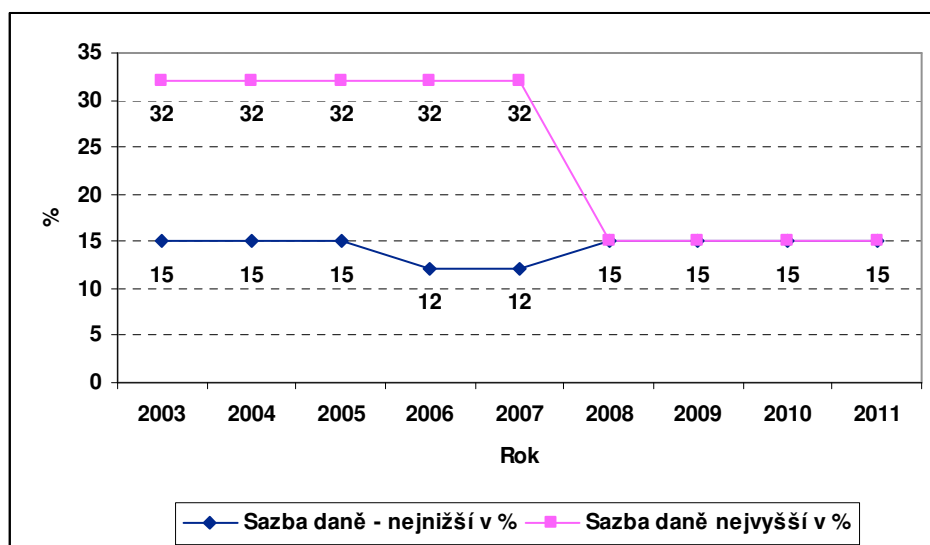
<sup>42</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2008*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW:

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=PRESENT](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=PRESENT)



tuzemském zboží a taktéž se začal projevovat vliv finanční krize a ekonomické recese hlavně v posledních měsících roku 2008.

**Graf 3.4: Změny sazeb daní z příjmů fyzických osob**



*Zdroj: Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů*

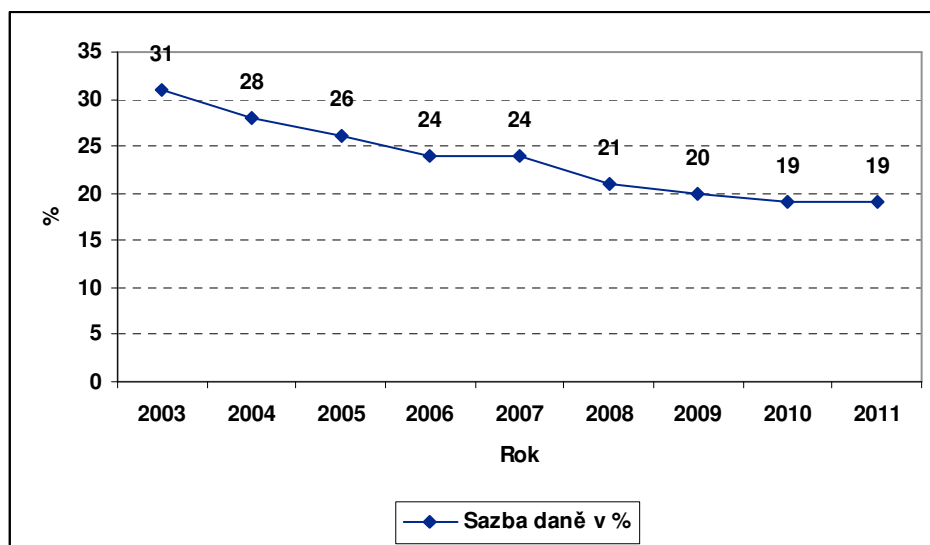
## Rok 2009

Globální krize na finančních trzích ovlivnila také Českou republiku a následná recese způsobila v roce 2009 pokles reálného HDP o 4,1%. Českou ekonomiku výrazně ovlivnil propad německé ekonomiky, která je nejdůležitějším trhem pro český export. Vláda v únoru 2009 představila Národní protikrizový plán, jehož opatření měla podpořit hlavně podnikání. Jednalo se zejména o opatření jako zrychlení odepisování, posílení výdajů do infrastruktury, podpora exportu atd. Ovšem přijatá protikrizová opatření poměrně výrazně ovlivnila státní rozpočet. Ekonomika zpomalila více, než bylo predikováno, a přijatá protikrizová opatření neměla takový účinek, jaký si od nich vláda slibovala.

V daňové oblasti došlo k plánovanému snížení daně z příjmu právnických osob o jeden procentní bod na hodnotu 20%. Tvůrci hospodářské politiky plánovali v rámci daňové reformy pro tento rok pokles zákonné sazby daně z příjmu fyzickým osob a pokles slevy na poplatníka, nicméně od tohoto kroku bylo upuštěno z důvodu posílení příjmové stránky státního rozpočtu. K další výraznější změně došlo u majetkových daní, kdy bylo zrušeno osvobození od daně ze staveb u nových staveb a bytů v nových stavbách, které bylo poskytováno na dobu 15 let.

V roce 2009 dochází k poklesu výnosu všech významných daní. Celkové příjmy státního rozpočtu dosáhly výše 974,6 mld. Kč a meziročně poklesly o 8,4% (89,3 mld. Kč), přičemž rozpočtované hodnoty plnily na 86,1%. Příjmy z daní a poplatků dosáhly hodnoty 485,4 mld. Kč, plnily rozpočet na 81,5% a meziročně poklesly o 59,9 mld. Kč. Na tomto meziročním poklesu se velkou mírou podílel pokles inkasa daní z příjmů právnických osob o 43,8 mld. Kč. Daň z příjmů fyzických osob poklesla na 9,3 mld. Kč. „Tato skutečnost je dána především silnou procykličností daňové základny, která v závislosti na fázi hospodářského cyklu velmi kolísá.“<sup>43</sup> Dalším důvodem meziročního poklesu této daně jsou legislativní změny z roku 2008 a změny, které začaly být účinné v roce 2009. Tyto legislativní změny si kladly za cíl povzbudit ekonomiku.<sup>44</sup> Meziročně pokleslo také DPH o 1,1 mld. Kč a spotřební daně o 1,7 mld. Kč. Tento vývoj inkasa DPH odráží ekonomickou situaci ovlivněnou recesí, jež způsobila snižující se konečnou spotřebu domácností a vlády. Z 55,7% v roce 2008 na 61,9% stoupl podíl nepřímých daní na daňových příjmech státního rozpočtu v roce 2009.

**Graf 3.5: Změny sazby daní z příjmů právnických osob**



Zdroj: Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Konvergenční program leden 2010* [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/konvergen\\_programy.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/konvergen_programy.html)

<sup>44</sup> Jedná se např. o zrušení povinnosti hradit zálohy na daň z příjmů splatné v průběhu kalendářního roku 2009 osobám s maximálně 5 zaměstnanci.

### 3.2.2 Zhodnocení vývoje daňové kvóty v ČR a EU

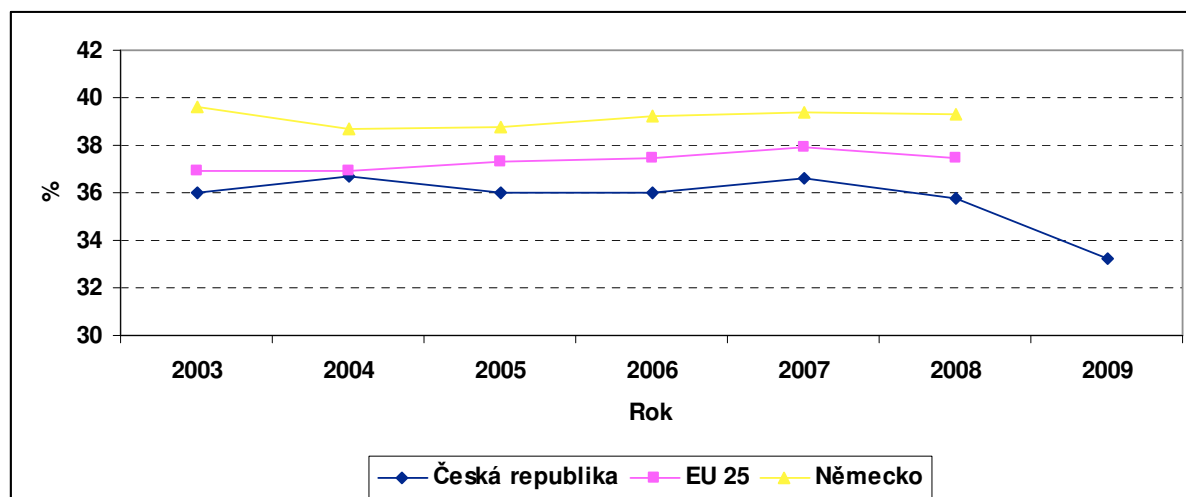
K porovnávání konkrétních daní v čase, v prostoru a celkového zatížení se používá ukazatel daňové kvóty. Údaje o výši daňové kvóty pravidelně analyzuje Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, Eurostat, ale i Ministerstvo financí České republiky, proto se mohou jednotlivé výsledky a šetření navzájem nepatrně lišit. V následující analýze budou použity údaje MFČR a údaje ze statistického šetření Taxation trends in the European Union.

**Tabulka 3.3: Vývoj daňové kvóty v letech 2003 - 2009<sup>45</sup>**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Česká republika	36	36,7	36	36	36,6	35,8	33,2
EU 25	36,9	36,9	37,3	37,5	37,9	37,5	nedostupné
Německo	39,6	38,7	38,8	39,2	39,4	39,3	nedostupné

*Zdroj: MF ČR, Europa, vlastní zpracování*

**Graf 3.6: Vývoj daňové kvóty v letech 2003 - 2009**



*Zdroj: MF ČR, Europa, vlastní zpracování*

Z výše uvedené tabulky a grafu je patrné, že podíl celkových daňových výnosů na HDP byl v tuzemsku poměrně stabilní na úrovni 36%. Daňová kvóta v České republice činila v roce 2008 35,8% a nacházela se pod průměrem Evropské unie, který činil podle šetření Taxation trends in the European Union v roce 2008 37,5%. Po roce 2009 daňová kvóta prudce klesala, ovšem je pravděpodobné, že tento vývoj byl z velké míry ovlivněn finanční krizí a s ní spojeným poklesem daňových příjmů ze zisku a následným propadem HDP. Hodnoty daňové kvóty v letech 2003 až 2008 se pohybují v rozmezí 36,7 až 35,8%. Z grafu je patrné, že daňová kvóta pro Českou republiku do roku 2008 nevykazovala sestupný ani vzestupný

<sup>45</sup> Ukazatel daňové kvóty v roce 2009 není v údajích Evropské komise dostupný.

trend. Tvůrci hospodářské politiky nicméně počítali s výraznějším poklesem daňové kvóty, např. v konvergenčním programu z roku 2007 se počítá, že daňová kvóta by měla samovolně vykazovat setrvalou tendenci k poklesu až na úroveň 33,3% v roce 2010. Po daňové reformě v roce 2008 celkový vývoj daňových výnosů podle ukazatele daňové kvóty začíná pomalu klesat. Dle chystaných daňových změn je možné se domnívat, že tento trend bude zachován i v blízké budoucnosti.

Ukazatel daňové kvóty v EU 25 a Německu měl podobný vývoj. Ani zde nedochází k výraznějšímu snižování daňových výnosů na HDP. Česká republika se ve sledovaném období nachází zhruba o 1 p. b. pod průměrem Evropské unie a 3 p. b. pod úrovní Německa. V rámci Evropské unie má dlouhodobě nejnížší daňovou kvótu Rumunsko, okolo 28% a nejvyšší hodnoty mají země severní Evropy, hlavně Švédsko, okolo 48,5%.

### 3.2.2.1 Zhodnocení vývoje jednotlivých složek daňové kvóty

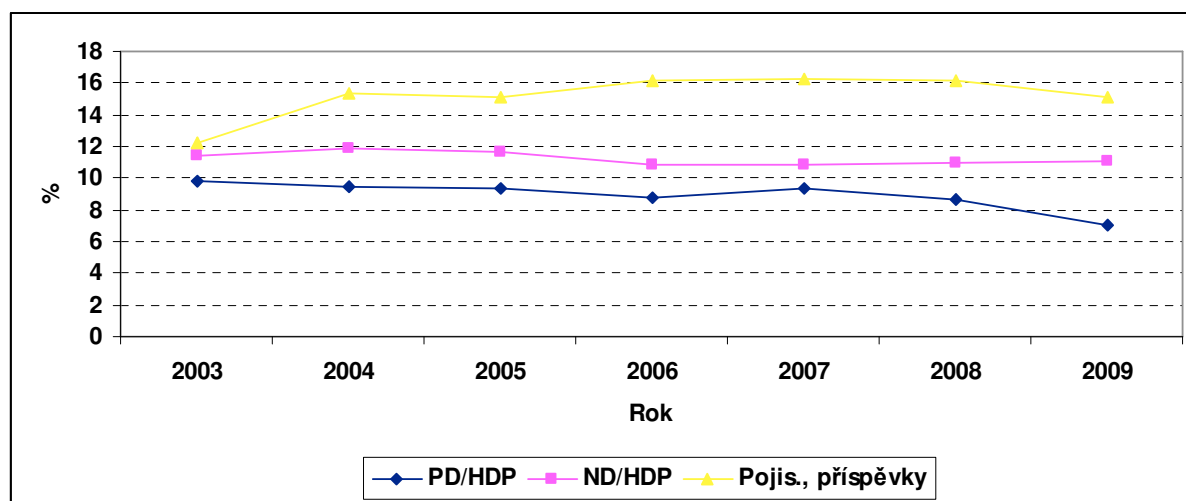
Důležitá není pouze hodnota složené daňové kvóty, ale je také důležité sledovat vývoj jednotlivých složek (přímých a nepřímých daní a pojistného a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění). Vývoje těchto složek daňové kvóty zachycují následující tabulky a grafy.

**Tabulka 3.4: Vývoj jednotlivých složek daňové kvóty v České republice v letech 2003 - 2009**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Přímé daně/HDP</b>	9,8	9,5	9,3	8,8	9,3	8,6	7
<b>Nepřímé daně/HDP</b>	11,4	11,9	11,6	10,9	10,9	11	11,1
<b>Pojistné na soc. zabezpečení, příspěvek na stát. pol. zam. a veřejné zdrav.pojištění</b>	12,2	15,3	15,1	16,2	16,3	16,2	15,1

*Zdroj: MF ČR*

**Graf 3.7: Vývoj jednotlivých složek daňové kvóty v České republice v letech 2003 - 2009**



Zdroj: MF ČR

Z grafu lze vyčíst, že přímé i nepřímé daně mají v České republice stabilní podíl na daňové kvótě a také lze vysledovat nepatrný trend poklesu přímých daní, které se v roce 2009 pohybovaly na úrovni 7%. Druhý nejvyšší podíl na daňové kvótě mají nepřímé daně, které se při vztažení k DPH pohybovaly okolo 11%. Změny ve vývoji jednotlivých složek daňové kvóty byly způsobeny harmonizací daňových předpisů v kontextu Evropské unie, hlavně snížením DPH z 22% na 19% v roce 2004 a dále snižováním daňové sazby u daně z příjmů právnických osob. Podíl přímých daní se začíná výrazněji snižovat v roce 2008, kdy byla zavedena jednotná sazba daně z příjmů fyzických osob, před touto reformou se ukazatel pohyboval v rozmezí 9,8 – 9,3%.

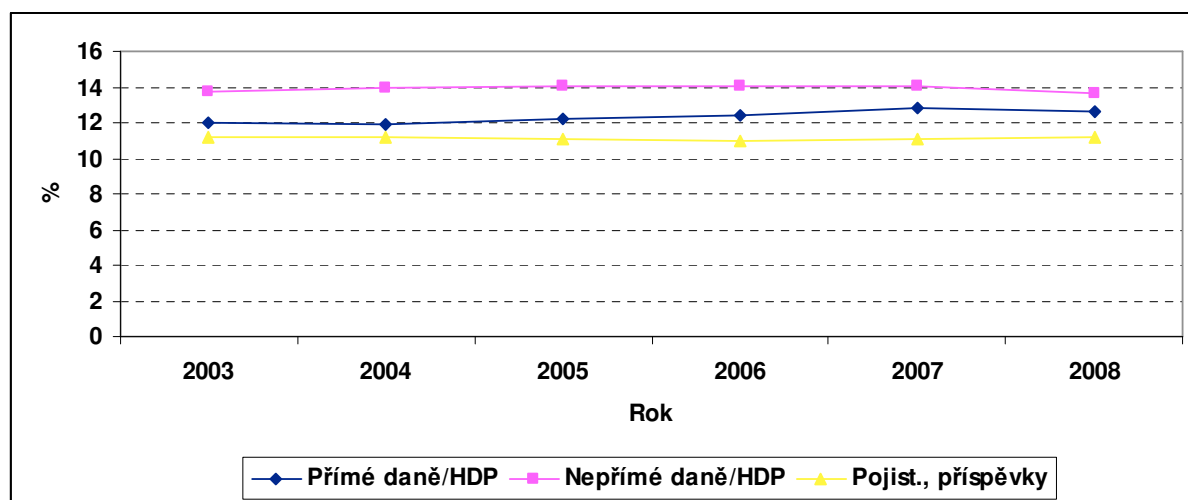
Příjmy z pojistného a z příspěvků na politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění jsou v České republice ve srovnání s průměrem EU 25 dlouhodobě velmi vysoké a to jak absolutně, tak i v poměru k HDP. Tato oblast doposud neprošla významnou harmonizací, Evropská unie ponechává sociální politiku a politiku zaměstnanosti v rukou tuzemských tvůrců hospodářské politiky. Ve sledovaném období můžeme nalézt trend nárůstu tohoto ukazatele. Tento fakt je ovšem v kontrastu se snahou politiků převést daňové břemeno k méně distorzním daním, protože na jedné straně klesaly sazby daně z příjmů fyzických osob, ale na druhé straně rostlo pojistné a příspěvek na sociální zabezpečení a politiku zaměstnanosti. Celkové daňové zatížení práce tudíž zůstává v tuzemsku na vysoké úrovni.

**Tabulka 3.5: Vývoj jednotlivých složek daňové kvóty v EU 25 letech 2003 - 2008**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Přímé daně/HDP</b>	12	11,9	12,2	12,4	12,8	12,6
<b>Nepřímé daně/HDP</b>	13,7	13,9	14,1	14,1	14,1	13,6
<b>Pojistné na soc. zabezpečení, příspěvek na stát. pol. zam. a veřejné zdrav.pojištění</b>	11,2	11,2	11,1	11	11,1	11,2

*Zdroj: Europa, vlastní zpracování*

**Tabulka 3.8: Vývoj jednotlivých složek daňové kvóty v EU 25 letech 2003 - 2008**



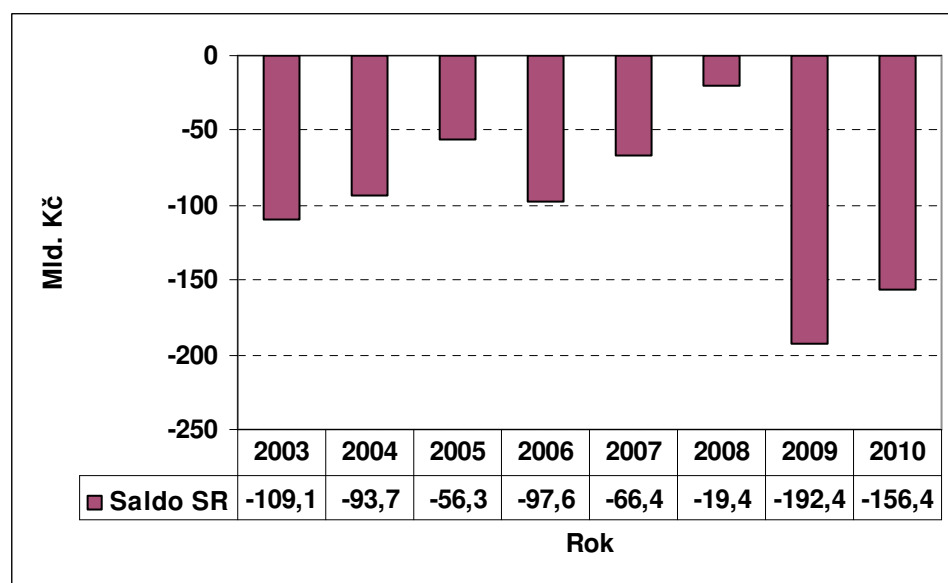
*Zdroj: Europa, vlastní zpracování*

Výše uvedená tabulka a graf jsou sestaveny ze statistického šetření Taxation trends in the European Union. Vývoj jednotlivých složek daňové kvóty dotváří celkový pohled na daňovou kvótu. Evropská unie se snaží ovlivňovat sazby nepřímých daní a harmonizovat jejich velikost napříč celou Unií. Můžeme konstatovat, že největší složkou daňové kvóty v EU 25 jsou nepřímé daně, na rozdíl od České republiky, kde největší podíl má pojistné a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění. V období 2003 až 2008 nedošlo ve sledovaných složkách daňové kvóty EU 25 k významným změnám a tyto složky se pohybovaly na rovnovážných úrovních.

### 3.3 Doporučení pro tvůrce hospodářské politiky

Rychlý ekonomický růst z let 2005 – 2007, kdy HDP rostlo z důvodu silné domácí poptávky a exportu v průměru o více než 6% ročně, představoval ideální podmínky pro zahájení nezbytně nutných reforem. Česká republika potřebovala provést strukturální reformy (reformu zdravotnictví, reformu penzijního systému a reformu daňového systému).<sup>46</sup> Bylo třeba zajistit fiskální udržitelnost a snížit opakovaný deficit státního rozpočtu.

Graf 3.9: Saldo státního rozpočtu v letech 2003 - 2010



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Je nutné zdůraznit, že tehdejší vláda tuto jedinečnou příležitost pro snížení rozpočtového deficitu dostatečně nevyužila. Zavedení daňové reformy v roce 2008 bylo dle mnoha ekonomů (např. David Navrátil)<sup>47</sup> načasováno v optimální chvíli, kdy se česká ekonomika nacházela velmi blízko potenciálního produktu a kdy nevykazovala žádné známky přehřátí. Inflace sice rostla, ale jako důsledek administrativních opatření a to zejména kvůli zvýšení snížené sazby DPH a zvýšení spotřebních daní z tabákových výrobků, dále se pak na vyšší míře inflace podepsal vývoj světových cen potravin a ropy.

<sup>46</sup> Podle demografických prognóz bude ČR čelit rychlému stárnutí populace, které může dle Evropské komise vést k velkému tlaku na růst podílu výdajů státního rozpočtu na HDP.

<sup>47</sup> IDNES. *Čím déle budeme čekat s reformami, tím hůře* [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: [http://ekonomika.idnes.cz/navratil-cim-dele-budeme-cekat-s-reformami-tim-hure-fw3-/ekonomika.asp?c=A070104\\_140629\\_ekonomika\\_plz](http://ekonomika.idnes.cz/navratil-cim-dele-budeme-cekat-s-reformami-tim-hure-fw3-/ekonomika.asp?c=A070104_140629_ekonomika_plz).

Nastartovanou reformu daňového systému přibrzdila finanční krize, která se naplno projevila v roce 2009. Česká republika jakožto malá otevřená ekonomika byla nečekaně zasažena finanční krizí, což se projevilo zejména na poklesu domácí poptávky, růstu míry nezaměstnanosti a poměrně výrazném poklesu mezd. Výrazný propad utrpěl výrobní průmysl. Celkový efekt dopadu finanční krize způsobil v roce 2009 pokles reálného HDP o 4,1%.

Ekonomika České republiky v letech 2003 – 2007 byla ve velmi dobré kondici. Z důvodu silného ekonomického růstu, inkasa daní byla často plněna nad rozpočtované hodnoty. Vláda ovšem opakovaně hospodařila s deficitem státního rozpočtu. Veškerá opatření a změny v daňovém systému České republiky byly převážně zaměřeny na příjmovou stranu státního rozpočtu. Zde je dle mého názoru největší slabina všech reformních opatření. OECD (2010) v Ekonomickém přehledu České republiky zmiňuje existenci rozsáhlých empirických studií z mnoha rozvinutých zemí, které dokazují, že konsolidace, jež je založená na omezení výdajů, je daleko snáze udržitelnější a méně negativně ovlivňuje ekonomický růst. České republice bývá navíc vytýkáno, že významný podíl veřejných výdajů je alokován neefektivně a v mnoha případech by bylo možné výdaje alokovat hospodárněji. Proto by se tvůrci hospodářské politiky měli do budoucna zaměřit na sestavení víceleté strategie fiskální konsolidace a v rámci této strategie reformovat výdajovou stránku v daňovém systému. V ideálním případě by vláda v následujících letech měla usilovat o strukturálně vyrovnaný rozpočet a to nejlépe prostřednictvím vypracovaného jak krátkodobého, tak střednědobého plánu, prostřednictvím nichž se zaváže dodržovat strukturálně vyrovnaný státní rozpočet.

S ohledem na budoucí zapojení České republiky do měnové unie je nezbytné, aby Česká republika sama usilovala o dlouhodobou fiskální udržitelnost. Evropská Unie sice má nástroj,<sup>48</sup> kterým může přinutit členské státy plnit maastrichtská kritéria a tudíž ovlivňovat fiskální udržitelnost, nicméně jak se ukázalo v posledních letech, tento nástroj není zdaleka optimální a flexibilní. Tvůrci hospodářské politiky by měli usilovat o dlouhodobou udržitelnost veřejných financí, poněvadž tento cíl by zcela jistě pomohl při dohánění vyspělých ekonomik v rámci Evropské unie. Dle mého názoru není důležité a nutné urychlovat vstup do měnové unie, nýbrž je podstatné dodržovat konvergenční kritérium týkající se veřejných financí. K plnění tohoto kritéria by pomohlo oznámení data, kdy vláda

---

<sup>48</sup> S členskou zemí, která nedodržuje pravidla Paktu stability a růstu je zahájena procedura při nadměrném schodku. Hlavním cílem této procedury je, aby členská země snížila rozpočtový schodek. V případě neplnění tohoto pravidla může být dané zemi uložena finanční sankce.



hodlá zavést euro. Zároveň by toto datum sloužilo podnikatelským subjektům jako signál, jakou fiskální politiku hodlá vláda realizovat. Je tedy nutné provést takové strukturální reformy, prostřednictvím kterých bude možno toto maastrichtské kritérium dlouhodobě plnit.

OECD (2010) v Ekonomickém přehledu doporučuje České republice přijetí strukturálního ukazatele rozpočtové rovnováhy, který by mohl posílit systém nominálních výdajových stropů a zvýšit transparentnost celé fiskální politiky.<sup>49</sup> Vláda premiéra Jana Fischera sice schválila střednědobé výdajové rámce, nicméně chybí nástroj, kterým by bylo jejich plnění lépe vynutitelné, kontrolovatelné a popřípadě jejich neplnění sankcionovatelné.

Tvůrci hospodářské politiky v roce 2008 provedli daňovou reformu a následně mnoho daňových změn, nicméně mnohá opatření v daňovém systému byla jen povrchní a stále přetrvávají některé problémy, které bude nutné do budoucna vyřešit. Daňová politika České republiky je dle mého názoru málo ucelená, předvídatelná a nemá vytyčené dlouhodobější cíle.<sup>50</sup> Tato skutečnost znemožňuje široké veřejnosti diskutovat na téma daňového systému a mnohé diskuze s veřejností byly vedeny až po schválení daňových zákonů. Politikové by také měli usilovat o větší transparentnost rozpočtového procesu a celé daňové politiky. Český daňový systém obsahuje nepřehledné množství zákonů a úředních procedur, což ho činí velice administrativně náročným. Je také nutné brát ohled na daňové systémy ostatních zemí Evropské unie a sledovat trendy v jejich daňových systémech.

Mezi často zmiňované téma patří výdaje do sociálních oblastí, kdy nepřiměřeně nastavené výdaje mohou způsobovat nežádoucí efekt na daňový systém. Zároveň by daňová politika měla zohledňovat příjmovou situaci poplatníků a být dostatečně koordinována se sociální politikou. V Českém daňovém systému mohou být některé skupiny obyvatel vystaveny vysoké mezní efektivní míře zdanění,<sup>51</sup> což zejména nízkopříjmové skupiny může demotivovat od vymanění se ze závislosti na sociálních dávkách a od ekonomické aktivity.

---

<sup>49</sup> Některé členské státy Evropské unie přijaly ústavně zakotvená fiskální pravidla, což by mohlo být dle OECD (2010) inspirací pro Českou republiku.

<sup>50</sup> Nová vláda se ve svém koaličním prohlášení zavázala tuto skutečnost zlepšit. Zjednodušení a zprůhlednění daňového systému vyžadují mimo jiné i zahraniční investoři, pro něž je tuzemský daňový systém velice komplikovaný a málo stabilní.

<sup>51</sup> Mezní efektivní míra zdanění bere v úvahu reálnou míru zdanění včetně všech transferů danému subjektu.

Mezní efektivní míra zdanění pro ostatní skupiny obyvatel značně kolísá. „*Důvodem je chaotičnost české daňové a sociální legislativy.*“<sup>52</sup>

Domnívám se, že žádná z budoucích daňových reforem nebude zaměřena jen na výdajovou stranu, proto je třeba hledat a analyzovat zdroje příjmů státního rozpočtu, které jsou nejméně distorzní v rámci daňového systému a které mají malý anebo zanedbatelný dopad na ekonomický růst. Celkově má český daňový systém pořád potenciál přenést daňové břemeno k méně distorzním daním prostřednictvím většího využívání nepřímých daní. Jak bylo uvedeno v druhé kapitole, český daňový systém v porovnání s vyspělými západními ekonomikami stále výrazně spoléhá na přímé daně. V současné době je třeba řešit některé distorze vzniklé po zavedení poměrně velkých daňových výhod v roce 2008, které požívají hlavně osoby samostatně výdělečně činné. Snaha eliminovat disproporce vzniklé zavedením 15% daňové sazby a snížení daňového zatížení nízkopříjmových poplatníků způsobuje problém, kdy mnozí pracovníci, kteří jsou ve skutečnosti zaměstnanci, jsou deklarováni zaměstnavateli jako osoby samostatně výdělečně činné vykonávající závislou činnost.

Díky systému dvou sazeb je DPH často skloňované téma hlavně v nynějším konceptu důchodové reformy. Dvě sazby daně jsou komplikací pro správu daně a mohou tak způsobovat nemalé obtíže, které by mohly být eliminovány sjednocením těchto sazeb na vhodné úrovni. Nízkopříjmovým poplatníkům, jejichž daň tvoří značnou část jejich důchodu, by mohlo být toto zvýšení snížené sazby kompenzováno např. slevami na dani z příjmů anebo přímými transfery. Pro srozumitelný daňový systém není vhodné ponechávat v rámci DPH mnoho výjimek ve snížené sazbě DPH.

Využití zdanění majetku je v České republice velmi nízké a existuje zde široký prostor pro tvůrce hospodářské politiky k jeho užití, neboť majetkové daně patří v rámci daňové soustavy České republiky k málo distorzním. Velkou výhodou je jejich pravidelná periodicita a relativně snadný výběr, protože daňový základ je dobře viditelný. Výnosy z této daně jsou poměrně stabilní a dá se predikovat jejich velikost. Podle Provazníkové (2007) lze za základní výhodu považovat to, že u daní z nemovitostí dochází ke spojení jejich daňového výnosu s obcí. Daň z nemovitostí může výrazně přispívat k tvorbě zdrojů obcí a je tedy vhodným nástrojem pro rozvoj území. Daň z nemovitostí do jisté míry také snižuje

---

<sup>52</sup> PAVEL KOHOUT. *Nezaměstnanost: Její skutečné příčiny*. [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: <http://pavelkohout.blogspot.com/2006/04/nezamstnanost-jej-skuten-piny.html>

koncentraci majetku a z části eliminuje nerovnosti mezi subjekty prostřednictvím redistribuce bohatství. Další výhoda této daně je, že nepůsobí negativně na pracovní úsilí subjektů jako například daň z příjmů. Vyměřená majetková daň ovšem nerespektuje současnou důchodovou situaci poplatníků a právě tento fakt zmiňují odpůrci této daně. Na tento jev doplácí nejčastěji penzisté, kdy majetková daň není adekvátní k výši jejich důchodu. Další negativní rys u majetkových daní ekonomové spatřují v problému druhého, popřípadě třetího zdanění. Optimální nastavení majetkových daní by tak mohlo přinést do veřejných rozpočtů nové peněžní prostředky.<sup>53</sup>

Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů zavádí ekologické daně. I zde ale mají tvůrci hospodářské politiky prostor pro jejich další rozšíření. *„Příští vláda by měla pokračovat v reformě ekologických daní, včetně zavedení daně z emisí skleníkových plynů a přechodu z bezplatného přidělování emisních povolenek na aukční prodej v rámci systému pro obchodování s emisními povolenkami.“*<sup>54</sup>

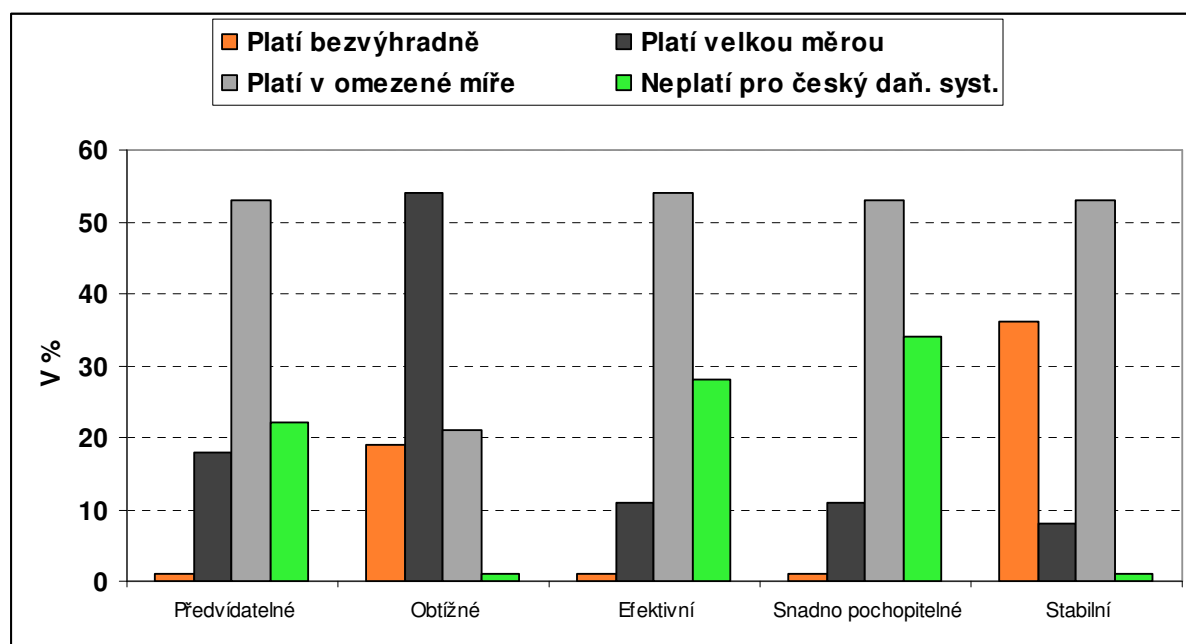
Na závěr této subkapitoly budou uvedeny výsledky ankety na téma český daňový systém, kterou provedla společnost VorlíčkováLeitner. Předmětem šetření byli zahraniční investoři z německy mluvících zemí. Z ankety jasně vyplývá, že tuzemský daňový systém cizinci shledávají obtížným, neefektivním a těžko pochopitelným.

---

<sup>53</sup> Ekonomové zmiňují důležitost provázání daňového základu se skutečnou tržní cenou dané nemovitosti.

<sup>54</sup> OECD. *Ekonomický přehled České republiky, 2010*. [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/dataoecd/6/24/44905613.pdf>

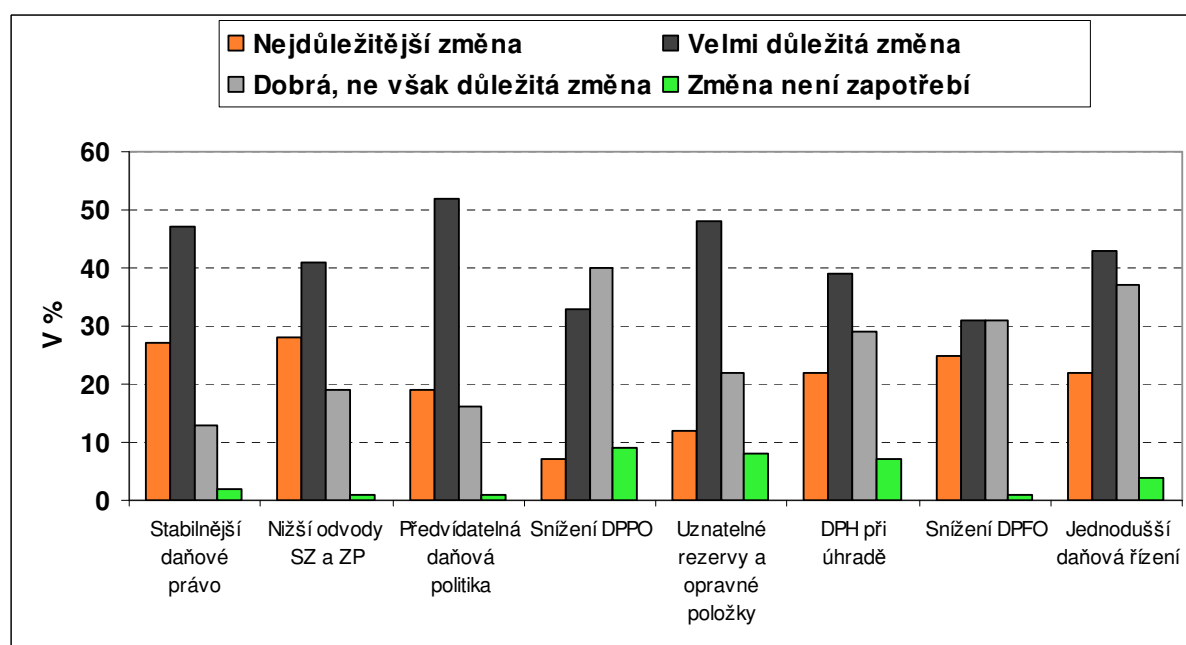
Graf 3.10: Silné a slabé stránky českého daňového systému



Zdroj: Vorlíčková, vlastní zpracování

Z následujícího grafu je patrné, že zahraniční investoři by uvítali zjednodušení daňového systému a zabránění jeho neustálým změnám. Zajímavým zjištěním taktéž bylo, že velikost sazeb u daně z příjmů nepředstavuje pro cizince zásadní problém.

Graf 3.11: Návrhy změn v oblasti daňové legislativy



Zdroj: Vorlíčková, vlastní zpracování

### 3.3.1 Reforma daňového systému 2011-2013

Současná vláda plánuje provést několik změn v daňovém systému České republiky v následujícím funkčním období. Mezi nejvýraznější atributy budoucích změn by mělo dle Ministerstva financí patřit především zdanění ekonomické aktivity namísto doposud zdaňovaného kapitálu právnických osob a celkové zjednodušení daňového systému. Dále tvůrci daňové politiky nepočítají se zvyšováním daňové zátěže.<sup>55</sup>

Dle Ministerstva financí je obsahem plánované reformy taktéž zefektivnění daňového procesu respektive snížení nákladů na správu daně. Je třeba zdůraznit, že Světová banka i OECD České republice už v minulosti doporučovali sjednotit výběr daní, cel a odvodů do jedné instituce správy veřejných příjmů. Z tohoto sloučení by měli profitovat jak poplatníci daní, tak i státní rozpočet. Redukce nákladů by mohlo být dosaženo snížením počtu finančních úřadů (nad jejich vysokým počtem a nehospodárností se pozastavuje i Světová banka<sup>56</sup>), omezením nákladů na administraci dat a zbytečnými personálními výdaji.

Redukcí výjimek a osvobození od daně chce Ministerstvo financí zjednodušit složitost daňového systému. V tuzemsku díky komplikovanému daňovému systému například dochází k situaci, kdy jsou některým poplatníkům a plátcům ukládány zbytečné povinnosti a následně je jejich kontrolou zaměstnáváno mnoho úředníků. V budoucnu se dle Ministerstva financí také rýsuje možnost rozšíření e-governmentu, elektronizace správy a výběru daní a poplatků.

Ministerstvo financí plánuje v následující reformě zrušit koncept superhrubé mzdy. Sazba daně z příjmů fyzických osob se zvýší na hodnotu 19% a bude se vypočítávat jen z hrubé mzdy, čímž by v tuzemsku došlo v podstatě k zavedení rovné daně. Celkový efekt tohoto opatření by tedy měl být neutrální. Zaměstnanci by dle chystaných změn měli platit vyšší příspěvek na veřejné zdravotní pojištění a zaměstnavatelé by za zaměstnance měli naopak platit nižší pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na veřejné zdravotní pojištění. Pro OSVČ by se měl snížit obrat pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty z jednoho

---

<sup>55</sup> V rámci reformy důchodového systému se počítá se sjednocením sazeb u DPH, ovšem celková daňová zátěž by neměla vzrůst, protože politikové plánují některé daně snížit nebo zrušit.

<sup>56</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Czech Republic : Report on Vision and Strategy for an Integrated Revenue Administrativ.* [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZ-Report\\_on\\_Vision\\_and\\_Strategy\\_April2009\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZ-Report_on_Vision_and_Strategy_April2009_pdf.pdf)

miliónu korun na 750000 Kč. U daně z přidané hodnoty by mělo dojít ke sjednocení dvou sazeb na úroveň 17,5%. V rámci daně dědické a darovací chce Ministerstvo financí zavést lineární sazbu daně<sup>57</sup> a to 20% u daně darovací a 10% u daně dědické. V plánu je zrušení odpočtu úroků z hypotéky nebo úvěru ze stavebního spoření z daňového základu pro nově uzavřené smlouvy. Také se počítá s odstraněním dvojího zdanění dividend, ovšem nejedná se o zrušení zdanění, ale firmám bude umožněna sleva na dani ve výši sražené daně z dividend. Parametry navrhované reformy se ovšem mohou do budoucna změnit dle aktuálních potřeb tvůrců hospodářské politiky.

---

<sup>57</sup> Doposud se daňová sazba mění v závislosti na výši dědictví či daru.

## Závěr

Politikové po sametové revoluci provedli řadu změn, které měly značný dopad na mnoho oblastí ekonomického života. Postoje, vize a názory tvůrců hospodářské politiky se promítly právě v těchto uskutečněných reformách. Z důvodu velkého politického kapitálu tehdejší vlády bylo možno během poměrně krátké doby uskutečnit komplexní reformu daňového systému. Systém daní nastavený polistopadovou daňovou politikou přestal plnit jen funkci fiskální, jak tomu bylo v případě socialistického konceptu daňové politiky, kdy tvůrci hospodářské politiky v podstatě abstrahovali od ostatních potenciálních funkcí daní. Daňová politika kromě naplnění veřejných rozpočtů začala využívat funkce alokační např. tam, kde efektivnost tržních mechanismů selhává, redistribuční pro racionálnější redistribuci disponibilních zdrojů, stabilizační pro záměrné korigování hospodářského cyklu, motivační, resp. demotivační pro omezení spotřeby nežádoucích statků nebo funkci sociální pro zohlednění rodinných a sociálních poměrů. Zdanění tedy dostalo smysl, funkci i efekty, které standardně v tržní ekonomice plní.

V úvodu diplomové práce byl vytyčen cíl deskripce a zhodnocení změn v daňovém systému a zároveň byly položeny dvě otázky. Co ovlivnilo genezi současného daňového systému? Jaká jsou pozitiva a negativa českého daňového systému a jak je možno ho reformovat a zefektivnit?

V první kapitole byly vymezeny základní daňové pojmy, byl nastíněn vývoj daní a daňových teorií, popsány základní daňové principy a v závěru první kapitoly byla popsána klasifikace daní. V druhé kapitole je hledána odpověď na první položenou otázku a jsou zde popsány skutečnosti, které ovlivnily genezi daňového systému. Na druhou kapitolu logicky navazuje kapitola třetí, kde byl popsán a zhodnocen vývoj daňových příjmů státního rozpočtu s ohledem na makroekonomickou situaci České republiky. Následně byl zhodnocen ukazatel daňové kvóty a také byly navrženy pro tvůrce hospodářské politiky možné změny v daňovém systému a popsány jeho přednosti a nedostatky.

Odpovědět na první položenou otázku, co ovlivnilo genezi daňového systému, není jednoduché. Genezi daňového systému je nutno vnímat komplexně s ohledem na postupný vývoj ekonomiky České republiky. Změna z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní si vynutila potřebu radikálně reformovat daňové principy v tuzemském právním řádu.

Tehdejší československá daňová soustava byla v rozporu se zaměřením reformního procesu. Velmi významným krokem daňové politiky bylo přijetí zákona č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, jež vymezil daně, které mohly být stanoveny a vybírány, a zásadním způsobem ovlivnil daňový systém, protože změnil rozložení daňového břemene. Dalším milníkem ve vývoji daňového systému byl vstup České republiky do Evropské unie a implementace komunitárního práva. Snaha Evropské unie o vytvoření jednotného vnitřního trhu se projevuje mimo jiné i v harmonizaci nepřímých daní, což při přístupovém procesu do Evropské unie samozřejmě ovlivnilo i tuzemský daňový systém. Posledním milníkem ve vývoji tuzemského daňového systému byla snaha o konsolidaci veřejných financí a přijetí zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. Hlavním cílem tohoto zákona bylo snížení vládního deficitu a zastavení nárůstu vládního dluhu. Dále měl být eliminován neudržitelný trend narůstání vládních výdajů. Tuto komplexní reformu daňového systému velmi ovlivnila finanční krize, která v podstatě znemožnila provést reformu v jejím původním plánu. Současná vláda plánuje provádět další změny v daňovém systému v následujících letech. Jestli se bude jednat pouze o změny, anebo o reformu systému, budeme moci posoudit až v budoucnu.

Z výše analyzovaných tabulek a grafů můžeme vysledovat postupný nárůst příjmů z nepřímých daní. I přes dobrou ekonomickou situaci v letech 2003 – 2007, kdy z důvodu silného ekonomického růstu byla inkasa daní často plněna nad rozpočtované hodnoty, vláda opakovaně hospodařila s vysokými deficity státního rozpočtu. Domnívám se tedy, že budoucí reforma daňového systému musí být zaměřena na striktní omezení výdajů a ne jen na příjmovou stranu státního rozpočtu, jak tomu bylo doposud v prováděných reformách.

Dle mého názoru bude v budoucnu kladen daleko větší důraz na fiskální udržitelnost a to nejen zahraničními investory, ale i ze strany Evropské unie. Z tohoto důvodu je žádoucí, aby Česká republika dodržovala konvergenční kritérium týkající se veřejných financí. K plnění tohoto kritéria by jistě pomohlo oznámení data, v jakém časovém horizontu vláda hodlá zavést euro. V optimálním případě by mělo být usilováno o strukturálně vyrovnaný státní rozpočet.

Domnívám se, že daňová politika České republiky je málo ucelená, předvídatelná a nemá vytyčené jasné dlouhodobější cíle. V tuzemském daňovém systému některé skupiny obyvatel čelí vysoké efektivní míře zdanění, což je demotivuje od ekonomické aktivity. Český daňový systém má pořád velký prostor pro přenesení daňového břemene k méně distorzním



daním např. prostřednictvím většího využívání nepřímých daní. Oproti vyspělým západním ekonomikám daňový systém stále výrazně spoléhá na přímé daně. Využití zdanění majetku je nízké a existuje zde široký prostor pro tvůrce hospodářské politiky k jeho užití. Další prostor pro rozšíření zdanění existuje u nově zavedených ekologických daní.

Domnívám se, že daňová politika bude v budoucnu reagovat na aktuální problémy české ekonomiky, jimiž jsou hlavně reforma penzijního systému a zdravotnická reforma. Schválením Lisabonské smlouvy členské státy vyjádřily ochotu větší vzájemné integrace a je tudíž možné se domnívat, že Evropská unie bude mít také snahu postupně harmonizovat daňové systémy jednotlivých zemí.

## Seznam použitých zdrojů

### Knižní monografie:

1. BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: APSI a.s., 2006. 771 s. ISBN 80-7179-431-7.
2. BÖNKER, F. *The political economy of fiscal reform in Central-Eastern Europe*. Cheltenham: Edward Edgar, 2006. 203 s. ISBN 0-19-926496-2.
3. GERLŠOVÁ, J.; SEKANINA, M. *Lexikon našich hospodářských dějin*. 1. vyd. Praha: Libri s. r. o., 2003. 488 s. ISBN 80-7277-178-7.
4. GRÚŇ, L. *Finanční právo: a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde Praha a. s., 2006. ISBN 80-7201-620-2.
5. HALÁSEK, D. *Veřejná ekonomika*. 2. vyd. Opava: Optys s. r. o. 2007. ISBN 80-85819-60-0.
6. HAMERNÍKOVÁ, B. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru*. Praha: Epolex bohemia, s. r. o., 2000.
7. JONÁŠ, J. *Ekonomická transformace v České republice : Makroekonomický vývoj a hospodářská politika*. 1. vyd. Praha: Management press, 1997. 208 s. ISBN 80-85943-22-0.
8. KRÁLÍK, J. *Daně v právnej regulácii*. Bratislava: Elita, 1999.
9. KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie : Úvod do problematiky*. 2 vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
10. KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie a Politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7.
11. McLURE, CH. E.; SEMJÉN, A.; BACZKO, T.; FISZER, J.; VENYŠ, L. *Tax Policy in Central Europe*. San Francisco (USA): International Center for Economic Growth, 1995. 177s.
12. MUSGRAVE, R.; MUSGRAVEOVÁ, P. B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
13. PROVAZNÍKOVÁ, J. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 304 s. ISBN 978-80-247-2789-9.
14. QESNAY, F. *Ekonomická tabulka a jiné ekonomické spisy*. Praha: SPNL, 1958.

15. SAMUELSON, P. A.; NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. 18. vyd. Praha: Svoboda, 2007. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.
16. SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2001. 986 s. ISBN 80-86389-15-4.
17. SPĚVÁČEK, V. *Transformace české ekonomiky : Politické, ekonomické a sociální aspekty*. Praha: Linde, 2002. 525 s. ISBN 80-245-0257-7.
18. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
19. TOMŠÍK, V. *Proces ekonomické transformace v zemích střední a východní Evropy*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1999. 117 s. ISBN 80-7079-910-2.
20. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, LENKA. *Daňový systém 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Magic Seven s. r. o., 2008. ISBN 978-80-86324-72-2.
21. VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky : Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vyd. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001.

#### Internetové zdroje:

22. ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Rozpočtové určení daní*. [online]. [cit. 2011-7-3]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-B7537276/cds/xsl/283.html?year=0>
23. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Míra inflace – rok 2007* [online]. [cit. 2010-1-12]. Dostupné na WWW: [http://www.zlin.czso.cz/xl/redakce.nsf/i/080109inflace\\_prosinec](http://www.zlin.czso.cz/xl/redakce.nsf/i/080109inflace_prosinec)
24. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Ukazatele sociálního a hospodářského vývoje České republiky od roku 1990 do konce 4. čtvrtletí 2008*. [online]. [cit. 2010-12-2]. Dostupné na WWW: <http://www.czso.cz/csu/2008edicniplan.nsf/p/1403-08>
25. DAŇOVÉ REFORMY ČR. *Daňové reformy ČR* [online]. [cit. 2010-1-12]. Dostupné na WWW: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>
26. ESTAV. *Podmínky přistoupení ČR k EU – uzavřené na kodaňském summitu EU v prosinci 2002* [online]. [cit. 2010-3-12]. Dostupné na WWW: <http://www.estav.cz/tema/evropska-unie/eu002.asp>
27. EUROPA. *Taxation trends in the European Union 2010*. [online]. [cit. 2011-22-3]. Dostupné na WWW:

- [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2010/country/cs.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/country/cs.pdf)
28. EUROPA. *Taxation trends in the European Union 2010*. [online]. [cit. 2011-22-3]. Dostupné na WWW: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2010/2010\\_full\\_text\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf)
29. EUROSOP. *Daně v EU* [online]. [cit. 2010-3-12]. Dostupné na WWW: <http://www.eurosop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/>
30. IDNES. *Čím déle budeme čekat s reformami, tím hůře* [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: [http://ekonomika.idnes.cz/navratil-cim-dele-budeme-cekat-s-reformami-tim-hure-fw3-/ekonomika.asp?c=A070104\\_140629\\_ekonomika\\_plz](http://ekonomika.idnes.cz/navratil-cim-dele-budeme-cekat-s-reformami-tim-hure-fw3-/ekonomika.asp?c=A070104_140629_ekonomika_plz)
31. KDPCR. *Daňové reformy ČR*. [online]. [cit. 2011-8-2]. Dostupné na WWW: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>
32. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Czech Republic : Report on Vision and Strategy for an Integrated Revenue Administration*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZ-Report\\_on\\_Vision\\_and\\_Strategy\\_April2009\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZ-Report_on_Vision_and_Strategy_April2009_pdf.pdf)
33. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Ekonomický přehled ČR, 2010*. [online] [cit. 2011-5-1]. Dostupné na WWW: [http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZE\\_2010\\_PB\\_CZE.PDF](http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZE_2010_PB_CZE.PDF)
34. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Konvergenční program leden 2010* [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/xsl/konvergen\\_programy.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/xsl/konvergen_programy.html)
35. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Konvergenční program listopad 2008* [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/xsl/konvergen\\_programy\\_43972.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/xsl/konvergen_programy_43972.html)
36. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Nový začátek 1989-2004* [online]. [cit. 2010-2-12]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novy\\_zacatek\\_1989-2004.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novy_zacatek_1989-2004.pdf)
37. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Reforma veřejných financí* [online]. [cit. 2010-2-12]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/xsl/gsearch.html?cx=004441192457648347899%3Afya79ukzntg&cof=FORID%3A11&ie=UTF-8&q=Stav+ve%C5%99ejn%C3%BDch+financ%C3%AD+%E2%80%93+struktura+v>

[%C3%BDdaj%C5%AF+bez+zaveden%C3%AD+reformn%C3%ADch+krok%C5%A  
F&x=0&y=0&adv=n#1130](#)

38. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2003*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_17298.html?year=2004](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_17298.html?year=2004)
39. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2004*. [online] [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_17298.html?year=2004](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_17298.html?year=2004)
40. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2005*. [online] [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_28535.html?year=2005](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_28535.html?year=2005)
41. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2006*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_32601.html?year=2006](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_32601.html?year=2006)
42. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2007*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_40248.html?year=2007](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_40248.html?year=2007)
43. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2008*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=PRESEN  
T](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=PRESEN<br/>T)
44. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu 2009*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_56713.html?year=PRESEN  
T](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_56713.html?year=PRESEN<br/>T)
45. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Česká daňová správa*. [online]. [cit. 2011-22-3]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html?year=>
46. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daně a cla* [online]. [cit. 2010-25-10]. Dostupné na WWW: [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/sdeleni\\_\(cz\\_nace\)/\\$File/sdelen%C3%AD\\_CZNA  
CE.pdf](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/sdeleni_(cz_nace)/$File/sdelen%C3%AD_CZNA<br/>CE.pdf)
47. OECD. *Ekonomický přehled České republiky, 2010*. [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/dataoecd/6/24/44905613.pdf>

48. PAVEL KOHOUT. *Nezaměstnanost : Její skutečné příčiny*. [online]. [cit. 2011-2-3]. Dostupné z WWW: <http://pavelkohout.blogspot.com/2006/04/nezamstnanost-jej-skuten-piny.html>
49. VORLÍČKOVÁ. *Daňová anketa ČR 2010*. [online]. [cit. 2011-16-2]. Dostupné na WWW: [http://www.vorlickova.cz/taxsurvey/100914\\_Steuerumfrage%20CR%202010\\_cz\\_final.pdf](http://www.vorlickova.cz/taxsurvey/100914_Steuerumfrage%20CR%202010_cz_final.pdf)

#### **Jiné zdroje:**

50. Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty č. 2006/112/ES.
51. Zákon o soustavě daní č. 212/1992 Sb.
52. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb.
53. Zákona o dani dědické, dani darovací a dani převodu nemovitostí č. 357/1992 Sb.
54. Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
55. Zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010 č. 487 / 2009 Sb.

## Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPFO	Daň z příjmu fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EU	Evropská unie
EU 25	Evropská unie po rozšíření v roce 2004
HDP	Hrubý domácí produkt
Kč	Koruna česká
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná

# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. 4. 2011

Jakub Kučeja

Adresa trvalého pobytu studenta:

Kyjevská 1225/4

Ostrava – Poruba

70800



## **Seznam příloh**

Klasifikace daní dle OECD

Rozpočtová soustava České republiky

Schéma rozdělení rozpočtového určení daní od 1.1. 2008 (bez SFDI, poplatků a pokut)